Die Gewinnermittlungsmethoden nach den §§ 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes vom 16. Oktober 1934

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Alfred Spitz

aus Bochum

1938

Druck: Heinrich Pöppinghaus o. H.-G., Bochum-Langendreer.

Referent: Prof. Dr. Schmidt.
Korreferent: Prof. Dr. Gerloff.

Tag der mündl. Prüfung: 20. Februar 1937.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern!

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Vorwort 1

Einleitung:

Einkommen und Gewinn als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 3

I. Der Begriff des Einkommens 3

A. Die Quellentheorie 4

B. Die Reinvermögenszugangstheorie . . . 6

II. Die Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaftslehre, abgeleitet von den Kapitalerhaltungsprinzipien 7

A. Allgemeines 7

B. Die Kapitalerhaltungsprinzipien . . . 8

1. Die nominelle Kapitalerhaltung . . . 8

2. Die reale Kapitalerhaltung 10

3. Die materielle Kapitalerhaltung . . . 11

4. Die relative Kapitalerhaltung . . . 13

C. Folgerungen 16

III. Der Einkommens- und Gewinnbegriff im geltenden Einkommensteuergesetz 17

A. Der Einkommensbegriff 17

B. Der Gewinnbegriff 18

1. Der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 EinkStG. 18

2. Der spezielle Gewinnbegriff des § 5 EinkStG. (für Vollkaufleute im Sinne des HGB.) . 20

3. Gegenüberstellung der Gewinnbegriffe der §§ 4 und 5 22

C. Charakterisierung des steuerlichen Gewinnbegriffs vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt 23

Seite

Hauptteil:

Die Methoden der steuerlichen Gewinnermittlung . . 26
I. Die Gewinnermittlung auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs 27
A. Die reine Einnahme- und Ausgaberechnung . 27
1. Voraussetzungen für die Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung . 28
2. Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben 30
a) Betriebseinnahmen 31
b) Betriebsausgaben 32
c) Der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung 33
B. Die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung 35
1. Voraussetzungen für die Anwendung der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung 35
2. Die Durchführung der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung . . . 38
a) Außerordentliche Korrektivposten . . 39
aa) Außerordentliche Korrektivposten, die der Auflösung unterliegen . . . 39
bb) Außerordentliche Korrektivposten, bei denen eine Wiederauflösung nicht erfolgt 40
b) Ständige Korrektivposten 41
C. Anwendungsgebiet des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs 42
II. Die Gewinnermittlung auf Grund des Vermögensvergleichs 44
A. Die partielle Vermögensvergleichsrechnung . 45
1. Geltungsbereich der partiellen Vermögensvergleichsrechnung 45
2. Das Betriebsvermögen als Gegenstand des Bestandsvergleichs 47
a) Die Abgrenzung des Begriffs „Betriebsvermögen" vom sonstigen Vermögen . 47
b) Der Umfang der Aktivierungs- und Passivierungspflicht 50

Seite

c) Die Behandlung des Grund und Bodens . 54
3. Die Wertbegriffe des Einkommensteuergesetzes 58
a) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 58
b) Der Teilwert 60
c) Zwischenwerte 62
4. Die Bewertung des Betriebsvermögens . 64
a) Allgemeines 64
b) Anlagewerte, die der Abnutzung unterliegen 66
c) Sonstige Wirtschaftsgüter, insbesondere Umlaufswerte 67
d) Verbindlichkeiten 68
5. Das Abschreibungsproblem 70
a) Begriff, Aufgaben und Bedeutung der Abschreibung 70
b) Abschreibungsgründe 73
c) Abschreibungsmethoden 75
aa) Die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert (mit konstantem Satz) 76
bb) Die Abschreibung vom Buchwert (mit geometrisch-degressivem Satz) . . 77
cc) Die Abschreibung vom Anschaffungswert mit fallenden Abschreibungsquoten (mit arithmetisch-degressivem Satz) 78
d) Die Bemessungsgrundlage der Abschreibung 79
e) Sonderprobleme der Abschreibung . . 81
aa) Die Sofortabschreibung kurzlebiger Wirtschaftsgüter 81
bb) Abschreibungen auf Forderungen . 84
cc) Die Behandlung des Geschäftswerts . 86
6. Der Grundsatz der Stetigkeit bei der steuerlichen Gewinnermittlung 88
a) Begriffliches 88
b) Bilanzenzusammenhang (Bilanzidentität) 91

Seite

c) Bewertungsstetigkeit (Bilanzkontinuität) . 92

aa) Der Grundsatz des Wertzusammenhangs 92

bb) Bewertungsgleichmäßigkeit . . 94

7. Berichtigung des Ergebnisses des Vermögensvergleichs durch Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen 96

B. Der totale Vermögensvergleich auf Grund der Bilanzrechnung 97

1. Allgemeines 97

2. Voraussetzungen für die Anwendung der Bilanzrechnung 101

3. Die Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung 106

a) Die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der handelsrechtlichen Bilanz und die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz . . 106

b) Tendenzen zur Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz . . . 108

c) Das Verhältnis der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu den steuerlichen Bewertungsregeln 111

aa) Die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts 112

bb) Die Einschränkungen der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften durch das Steuerrecht . . . 115

4. Gegenüberstellung der partiellen Vermögensvergleichsrechnung und der Bilanzrechnung 119

III. Der Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsmethode 121

A. Der Übergang vom Einnahmen- und Ausgabenvergleich zum Vermögensvergleich . . . 122

B. Der Übergang von der Vermögensvergleichsmethode zur Einnahmen- und Ausgabenrechnung 126

Schlußbetrachtungen 128

Literaturverzeichnis 131

Verzeichnis der Abkürzungen.

a. F.	=	alte Fassung.
Bk.-Arch.	=	Bank-Archiv.
Dt. St. Bl.	=	Deutsches Steuerblatt.
Dt. St. Ztg.	=	Deutsche Steuerzeitung.
EinkStG.	=	Einkommensteuergesetz.
ErstEStVO.	=	Erste Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes vom 6. Febr. 1935.
Ind. u. St.	=	Industrie und Steuer. Mitteilungen der Steuerabteilung der Reichsgruppe Industrie.
OHG.	=	Offene Handels-Gesellschaft.
Prakt. Betr. W.	=	Der Praktische Betriebswirt.
RAO.	=	Reichsabgabenordnung.
RBewG.	=	Reichsbewertungsgesetz.
RFH.	=	Reichsfinanzhof.
RFH. amtl. Slg. Bd.	=	Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, Band . . .
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt.
RMdF.	=	Reichsminister der Finanzen.
RStBl.	=	Reichsteuerblatt.
StAnpG.	=	Steueranpassungsgesetz.
St.-Arch.	=	Steuer-Archiv.
StuW.	=	Steuer und Wirtschaft.
Viertj. Schr. f. Fi. u. St R.	=	Vierteljahrsschrift für Finanz- und Steuerrecht.
Zeitgem. St. u. Bil. Fr.	=	Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen.
Z. f. B.	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
Z. f. hw. F.	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546401_0011

Vorwort.

Mit vorliegender Arbeit sollen die grundsätzlichen Methoden der steuerlichen Gewinnermittlung, wie sie auf Grund der §§ 4 und 5 des EinkStG. vom 16. Oktober 1934 gegeben sind, zur Darstellung gebracht werden. Im Thema liegt insofern eine Beschränkung, als nur die Gewinnermittlungsmethoden entwickelt werden sollen, nicht aber auch die Methoden der Einkommensermittlung. Daraus ergibt sich nun die Notwendigkeit, die Begriffe Einkommen und Gewinn, wie die Wissenschaft sie entwickelt hat, darzustellen und mit dem Gewinnbegriff des Steuerrechts zu vergleichen.

An sich hätte es für die Behandlung des Themas genügt, wenn wir den steuerlichen Gewinnbegriff als gegeben hingenommen hätten und von ihm ausgegangen wären. Durch die theoretische Fundierung des Gewinnbegriffs und seine Abgrenzung gegenüber dem Einkommensbegriff ist es jedoch möglich, von dieser Seite aus durch Vergleich der möglichen Gewinnbegriffe den steuerlichen Gewinnbegriff einer kritischen Betrachtung zu unterziehen, um festzustellen, ob das, was der Gesetzgeber als Gewinn bezeichnet, auch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt als Gewinn aufzufassen ist. Wir können auf Grund dieses Vergleichs weiter feststellen, ob der Gesetzgeber sich der vorhandenen Begriffe bedient hat, ob er eigene Begriffe gebildet hat, oder ob er eine solche Begriffsbildung unterläßt und nur die Grenzen des Begriffs aufzeigt. Wir werden dabei zu untersuchen haben, ob diese Grenzen vom Standpunkt der Wissenschaft aus vertretbar sind oder nicht, ob sie nur steuerliche oder darüber hinaus allgemeine Bedeutung haben.

Diese einleitenden Erörterungen führen uns zum eigentlichen Thema unserer Arbeit, zur Durchleuchtung der nach dem geltenden Einkommensteuerrecht möglichen Gewinnermittlungsmethoden. Wir wollen dabei auch, soweit es im Rahmen dieser Arbeit möglich erscheint, kurz untersuchen, wie die Vorschriften des geltenden EinkStG. sich zu den in der Einleitung angeschnittenen Problemen im einzelnen stellen. Der Verfasser vertritt, wie wir weiter sehen werden, die von F. Schmidt entwickelte organische Tageswerttheorie. Zwischen dieser Auf-

fassung und der im geltenden Recht zum Ausdruck kommenden bestehen aber grundsätzliche Abweichungen. Es ist nicht zu erwarten, daß die geltende Rechtsauffassung in absehbarer Zeit eine Umgestaltung im Sinne der organischen Theorie erfährt. Aus diesem Grunde werden wir bei der Behandlung des eigentlichen Themas in erster Linie vom Standpunkt des geltenden Rechts ausgehen und nur in einigen wesentlichen Punkten die organische Auffassung hervortreten lassen.

Im einschlägigen Schrifttum — speziell in den Kommentaren zum neuen EinkStG. von 1934 — werden diese Methoden zwar kurz angedeutet, doch fehlt u. W. eine zusammenhängende Darstellung der Probleme, die vor allem die betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte bei der Behandlung genügend berücksichtigt. Bei der Darstellung der verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden halten wir es jedoch nicht für unsere Aufgabe, Verbesserungsvorschläge zu machen, sondern beschränken uns im wesentlichen auf eine Erörterung und Kritik der Fragen, die sich aus dem zur Zeit geltenden Recht ergeben.

Einleitung:

Einkommen und Gewinn als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

Wir wir im Vorwort bereits dargelegt haben, ist an den Anfang unserer Arbeit die Untersuchung der Begriffe Einkommen und Gewinn zu stellen. Bei der Klärung des Begriffs Einkommen müssen wir in erster Linie volkswirtschaftliche Auffassungen heranziehen, da in der Volkswirtschaftslehre das Einkommen gegenüber dem Gewinn in den Vordergrund tritt und man sich mit seiner Erforschung stärker befaßt hat als mit dem Gewinn. Andererseits müssen wir bei der Festlegung des Gewinnbegriffs in erster Linie die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre heranziehen, da diese Disziplin, die sich vorwiegend mit der Erforschung des einzelnen Betriebs als Zelle der Volkswirtschaft befaßt, für die Untersuchung des Gewinnbegriffs kompetent ist, da ja der einzelne Betrieb Geburtsstätte des Gewinns ist. Es soll damit nicht gesagt sein, daß die Volkswirte nur den Begriff Einkommen und die Betriebswirte nur den Begriff Gewinn kennen; jede Disziplin kennt vielmehr beide Begriffe. Wir wollen hiermit nur herausstellen, daß zur Klärung des Begriffs Einkommen die Volkswirtschaftslehre und zur Klärung des Begriffs Gewinn die Betriebswirtschaftslehre am meisten beigetragen hat.

Da das EinkStG. beide Begriffe kennt und verwendet, so müssen wir uns mit der Untersuchung beider Begriffe befassen. Nun darf aber nicht angenommen werden, daß es der Volkswirtschaftslehre gelungen wäre, eine einheitliche und allgemein anerkannte Begriffsformulierung des Einkommens zu geben, sondern wir müssen eine ganze Reihe von Theorien über den Einkommensbegriff in der Volkswirtschaftslehre unterscheiden. Ebenso sind auch in der Betriebswirtschaftslehre stark voneinander abweichende Auffassungen über den Gewinnbegriff vorhanden, die ebenfalls zur Darstellung kommen sollen.

I. Der Begriff des Einkommens.

Beim Einkommen handelt es sich um eine Größe, die nur in ihrer Beziehung zu einem Subjekt, dem das Einkommen

zufließt, erfaßt werden kann, im Gegensatz zum Ertrag, der einem Objekt, einer Quelle entstammt [1]). Der Ertrag als Erfolg einer Quelle, ohne Rücksicht auf die Art der Verwendung, wird dann zum Einkommen, wenn er einer natürlichen Person zufließt. Erst die Gesamtheit der Erträge aus den verschiedenen Quellen bildet das Einkommen einer natürlichen Person [2]).

Infolge der Vielzahl der volkswirtschaftlichen Einkommenstheorien greifen wir nur die wichtigsten aus dem Gebiete der Finanzwissenschaft heraus. Dies sind die Quellentheorie von Fuisting und die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz. Diese beiden grundsätzlich verschiedenen Theorien haben die Einkommensbegriffsbestimmung der verschiedenen Steuergesetzgebungen in Deutschland wesentlich beeinflußt und sollen im folgenden kurz dargestellt werden.

A. Die Quellentheorie.

Die Fuisting'sche Quellentheorie zählt zu der Gruppe die Einkommenstheorien, die nur die Einkünfte aus dauernden Quellen als Einkommen betrachtet. Fuisting [3]) definiert als Einkommen „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen". Vom Ertrag, den er als „objektives Ergebnis einer güterbildenden Quelle ohne jede Rücksicht auf die Art der Verwendung" [4]) bezeichnet, unterscheidet er das Einkommen folgendermaßen: „Der Ertrag wird erst dann zum Einkommen, wenn er einer natürlichen Person als Inhaber der Quelle zufließt und behufs Verwendung für ihre Lebensbedürfnisse zur Verfügung steht. Die Gesamtheit der Erträge, welche einer natürlichen Person aus ihren verschiedenen Quellen zufließen, bildet das Einkommen" [4]).

Das markanteste Merkmal dieser Theorie ist der Ursprung des Einkommens, die Quelle, aus der das Einkommen fließt. Und zwar liegt das entscheidende Problem darin, ob es sich um eine dauernde Quelle handelt oder nicht. Solche dauernden

---

1) Vgl. Diehl, „Einkommen", i. Hdb. d. Volkswirtschaft, 4. Aufl., Jena 1931, S. 604.

2) Vgl. Horn: Tendenzen zur Aussonderung von Vermögenswertänderungen in Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftspraxis und Steuerrecht, i. Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen, II. Serie, Heft 52, Berlin u. Wien 1931, S. 276.

3) Fuisting: Die preußischen direkten Steuern, IV. Bd. „Grundzüge der Steuerlehre", Berlin 1902, S. 110.

4) Fuisting, a. a. O., S. 133.

Quellen sind nach Fuisting[5]) z. B. reines Geldkapital (soweit es nicht in Grundbesitz und Gewerbebetrieb angelegt ist), Grundbesitz und Gewerbebetrieb und reine Arbeitstätigkeit. Der Vorzug dieser Theorie besteht darin, daß sie den Begriff „Einkommen" klar vom Begriff „Vermögen" abgrenzt[6]) und eine scharfe Scheidung zwischen dem Quellenvermögen und den Erträgen, die dieses Quellenvermögen bringt, verlangt. Einmalige Vermögenszugänge, wie Spekulationsgewinne, Schenkungen usw. zählen nicht zum Einkommen, da sie nicht in einer bestimmten Ertragsquelle ihren Ursprung haben. Ebenso berühren alle Veränderungen innerhalb der Quelle das Einkommen nicht, sondern nur das Quellenvermögen (z. B. Wertänderungen des Vermögens). Selbstverständlich ist, daß die Kosten, die mit der Erhaltung der Quelle verbunden sind, vom Rohertrag derselben abzuziehen sind.

Über das gewerbliche Betriebsvermögen, das er in Anlage- und Betriebskapital einteilt, sagt Fuisting: „Die Gegenstände des Anlagekapitals gehören als dauernde Bestandteile der Quelle nur zum quellenmäßigen Vermögen, während die Gegenstände des Betriebskapitals einzeln für sich ihrer Bestimmung nach nicht als Quelle erhalten bleiben, sondern im Gegenteil so rasch und so oft als möglich in andere Werte umgesetzt werden sollen, um hierdurch Ertrag zu erzielen. Nur die Werte, nicht aber die einzelnen Gegenstände des bereits vorhandenen Betriebskapitals kommen hier in Betracht, während sich in den erzielten Mehrwerten der Ertrag darstellt"[7]).

Die Fuisting'sche Einkommenstheorie will nur das erfassen, was dem Gewerbetreibenden aus dem Betriebe seines Unternehmens nach Abzug aller mit der Quelle „Gewerbebetrieb" zusammenhängenden Aufwendungen und nach Aussonderung der das Quellenvermögen betreffenden Wertänderungen verbleibt. Damit kommen wir zu dem Ergebnis, daß die Quellentheorie als Einkommen aus Gewerbebetrieb den Reinertrag betrachtet, wo bei jedoch die Wertänderungen am ruhenden Vermögen ausgeschaltet werden sollen. Der Einkommensbegriff der Quellentheorie weist somit eine weitgehende Übereinstimmung auf mit dem weiter unten dargestellten Begriff des Umsatzgewinnes, wie er von F. Schmidt im Rahmen seiner organischen Bilanztheorie entwickelt wird[8]).

---

5) Fuisting, a. a. O., S. 151.

6) Vgl. Diel: Zur neuesten Entwicklung der Lehre vom Einkommen und Ertrag, i. Schmollers Jb., 53. Jg., 2. Halbbd., S. 905.

7) Fuisting, a. a. O., S. 170.

8) Vgl. Einleitung II. B. 4., Seite 13 ff.

B. Die Reinvermögenszugangstheorie.

Die Reinvermögenszugangstheorie, die von Schäffle[9]) begründet und von Schanz[10]) weiterentwickelt wurde, geht von dem zu Beginn der Einkommensperiode vorhandenen Reinvermögen aus. Für Schanz ist der Zugang von Reinvermögen das entscheidende Moment für das Vorhandensein von Einkommen. „Einkommen sind Reinvermögenszugänge eines bestimmten Zeitabschnitts inclusive der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter"[11]). Dazu rechnet er auch Wertänderungen: „Daß schließlich auch der Betrag der Wertsteigerungen zuzurechnen ist, wird wieder nicht verwunderlich erscheinen. Ob es gelingt, in einem Gewerbe einen Zuwachs von Gütern im Betrage von Mk. 10 000,— zu erzielen oder den Wert der in der Wirtschaft bereits vorhandenen Güter um Mk. 10 000,— zu steigern, ergibt für die Höhe des Ertrages dieses Gewerbes dasselbe Resultat"[12]). Für Schanz ist Ertrag und damit Einkommen alles, was einer Person in ihrer gesamten wirtschaftlichen Entfaltung zukommt[13]).

Schanz kommt zu seiner Begriffsbestimmung wohl deshalb, weil er sich der Schwierigkeit, einen durchgreifenden Unterschied zwischen Einkommen und Vermögen festzustellen, bewußt ist[14]). Mit dem Fuisting'schen Einkommensbegriff hat die Reinvermögenszugangstheorie nichts gemein; sie betrachtet als Einkommen jede Vermögensänderung, die sich zwischen zwei verschiedenen Zeitpunkten ergibt, wobei das Vermögen durch Bilanzierung und Bewertung zwecks Feststellung der Differenz ermittelt wird[15]). Schanz stellt damit den Einkommensbegriff dem bilanzmäßigen Gewinnbegriff der nominellen Bilanzauffassung gleich, der im wesentlichen mit dem von uns weiter unten entwickelten Gewinnbegriff auf Grund des Prinzips der nominalen Kapitalerhaltung identisch ist[16]).

---

9) Schäffle: Das gesellschaftliche System der menschlichen Wirtschaft, I. Bd., Tübingen 1873, 1. Aufl.

10) Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, i. Finanzarchiv, 13. Jg., Bd. I, Stuttgart 1896.

11) Schanz: a. a. O., S. 23.

12) Schanz: a. a. O., S. 2.

13) Schanz, a. a. O., S. 5.

14) Vgl. Vogel: Die einkommensteuerlichen Ertragstheorien für Handel und Gewerbe in den preußischen und in den deutschen Einkommensteuergesetzen und ihre Kritik. Grünberg 1928, S. 5.

15) Schanz: a. a. O., S. 42.

16) Vgl. Einleitung II. B. 1., Seite 8 ff.

II. Die Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaftslehre, abgeleitet von den Kapitalerhaltungsprinzipien.

A. Allgemeines.

Der Gewinn einer Unternehmung ist identisch mit dem Reinertrag (Gewinn oder Verlust), der sich aus der Gegenüberstellung des Rohertrages (Erlös) und der Aufwendungen (Kosten), die zur Erzielung des Rohertrages gemacht werden, ergibt. Mittel zur Errechnung des Reinertrags oder Gewinns ist die Erfolgsrechnung. Über deren Wichtigkeit und Aufgaben sind sich sowohl die Wissenschaft als auch die Wirtschaftspraxis einig. Verschieden sind jedoch die Grundsätze, die bei der Erfolgsermittlung in Anwendung gebracht werden. Ein heftiger Meinungsstreit besteht insbesondere in der Frage der Bestimmung, was als Aufwand bzw. Kosten und Kapital zu betrachten ist. Durch diese verschiedenen Auffassungen wird der unterschiedliche Inhalt des Gewinnbegriffs bestimmt.

Dabei ist zu beachten, daß Gewinn nie das Kapital oder die Güter sein können, die bereits zu Beginn einer Periode vorhanden, also bereits Vermögen waren, sondern nur das, was im Laufe der Periode neu entstanden ist. Es ist also scharf zu trennen zwischen dem Bestand und dem Neuzugang von Vermögenswerten.

Nur wenn wir diese scharfe Trennung zwischen dem bereits vorhandenen gewesenen Kapital und dem neu hinzukommenden vornehmen, können wir zu einer richtigen Bestimmung des Gewinns gelangen. Bei einer wirtschaftlichen Unternehmung entsteht Gewinn aus dem Umsatz von Vermögensteilen. Die für den Umsatz aufgewendeten Vermögensteile können niemals Gewinn sein. Für die Bestimmung des Gewinns kann also allein der Grundsatz maßgebend sein, daß das Vermögen in seinem ursprünglichen Bestand erhalten bleibt und nur das Mehr Gewinn ist.

Zu diesem Problem der Vermögens- oder Kapitalerhaltung können wir verschiedene Auffassungen unterscheiden, die infolge ihrer unterschiedlichen Anschauungen zu stark voneinander abweichenden Gewinnbegriffen kommen. Es sind dies die nach

1. nomineller Kapitalerhaltung,
2. realer Kapitalerhaltung,

3. materieller Kapitalerhaltung,
4. relativer Kapitalerhaltung

strebenden Theorien [17]).

B. Die Kapitalerhaltungsprinzipien.

1. Die nominelle Kapitalerhaltung.

Die nominelle Kapitalerhaltung, die in den Zeiten stabiler Geldwerte bis zum Weltkrieg allgemein üblich war [18]), geht von einem rein nominalistischen Standpunkt aus und verlangt die Erhaltung des Kapitals in seinem geldziffernmäßigen Bestande. Vertreten wird dies Prinzip von Rieger. „Alles betriebliche Geschehen ist nur ein der Geldform Entgegenreifen", sagt er in seiner „Einführung in die Privatwirtschaftslehre" [19]) und an anderer Stelle: „Die Unternehmung verläßt die Geldform, um ihr auf mannigfach verschlungenen und von der Eigenart des Betriebs abhängigen Wegen wieder zuzustreben. Aus Geld soll Mehrgeld werden und dieses Mehr an Geld ist ihr Erfolg, um dessenwillen sie ins Leben gerufen wurde" [20]). Wertmaßstab der nominalen Kapitalerhaltung muß daher in der Bilanz und in der Aufwandsrechnung der Anschaffungswert sein, da jede Abweichung von diesem historischen Wert Kapitalmehrung oder Gewinn bzw. Kapitalminderung oder Verlust bedeutet und nur diese Bewertungsart für die geldziffernmäßig bestimmte Kapitalerhaltung möglich ist.

Eindeutig wie der Kapitalbegriff ist auch der Gewinnbegriff vom Standpunkt der nominalen Kapitalerhaltung. Aus der nominellen Grundeinstellung folgt, daß von Gewinn erst dann die Rede sein kann, wenn das geldziffernmäßig bestimmte Anfangskapital erhalten und darüber hinaus Mehrgeld vorhanden ist [21]). Eine Berücksichtigung der inzwischen eingetretenen Geldwert- oder Sachwertschwankungen findet dabei nicht statt, so daß diese Wertänderungen bei der Realisation als Gewinn oder Verlust in Erscheinung treten.

---

17) Vgl. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin 1926, S. 326 ff.; Horn, Tendenzen . . ., a. a. O., S. 32 ff.; Studt: Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten von Amerika, Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis, 4. Bd., Bühl 1934, S. 234 ff.; Schmidt, W.: Die Kapitalfehlleitung in der Unternehmung, Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis, 11. Bd., Bühl 1935, S. 24 ff.

18) Vgl. Walb: a. a. O., S. 328.

19) Nürnberg 1928, S. 213.

20) Rieger, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, a. a. O., S. 179.

21) Vgl. Rieger, a. a. O., S. 216.

Bei stabilem Geldwert führt die auf dem Grundsatz der nominalen Kapitalerhaltung aufgebaute Rechnung zu einem richtigen Gewinn. Anders jedoch, wenn die in ein Produkt eingegangenen Kostenwerte eine Wertänderung bis zum Umsatztage erfahren. Steigen die Werte bis zum Umsatztage, so wird bei Beibehaltung der ursprünglichen Anschaffungswerte die ganze Differenz zwischen Anschaffungswert und Erlös als verteilbarer Gewinn in Erscheinung treten. Die Unternehmung wird aber nicht in der Lage sein, die gleiche Leistung wieder zu erstellen, da sie für die hierzu erforderlichen Kosten infolge der gestiegenen Preise höhere Aufwendungen machen müßte. Der errechnete Gewinn enthält neben dem durch Umsatz erzielten Teil auch Wertsteigerungen, die an den umgesetzten Vermögensteilen während ihres Durchlaufens durch den Betrieb bis zur Vollendung des Umsatzprozesses erzielt worden sind. Diese Wertsteigerungen haben mit Erfolg nichts zu tun, sondern betreffen die Vermögensrechnung [22]). Werden diese im errechneten Gewinn mit enthaltenen Vermögenswertänderungen ausgeschüttet, so erfolgt eine Substanzausschüttung, die eine Schwächung der Unternehmung in ihrem realen Bestande bedeutet. Mit anderen Worten: es tritt eine Schwächung der Unternehmung als Ertragsquelle ein, die eine knappere Versorgung der Personen, für die der Gewinn der Unternehmung Einkommen ist, zur Folge hat [23]).

Wird die Besteuerung nach diesem auf dem nominellen Rechnungsprinzip basierenden Gewinn vorgenommen, so wird bei gestiegenen Preisen eine Leistungsfähigkeit vorgetäuscht, die in Wirklichkeit nicht vorhanden ist, da das der Besteuerung zugrunde gelegte Einkommen zu hoch erscheint.

Entwickeln sich die Beschaffungspreise der umgesetzten Vermögensteile in umgekehrter Richtung, so treten bei nomineller Rechnung im Gewinn Vermögenswertminderungen in Erscheinung. Der Gewinn enthält also neben dem auf die Quelle Betrieb zurückzuführenden Ertrag wieder auf außerbetriebliche Momente, Wertschwankungen, zurückzuführende Verluste. Die Zusammenfassung dieser beiden (dauernd fließende und einmalige) Erfolgsteile hat zur Folge, daß eine Kapitalerhaltung über das notwendige Maß hinaus erfolgt. Mit anderen Worten: es wird durch diese Rechnung zwar das nominelle Kapital in der Unternehmung zurückgehalten, aber dies ist bei den gesunkenen Preisen nicht mehr notwendig zur Erhaltung der

---

22) Mindestens müßte auch bei dieser nominellen Rechnung eine Aufspaltung des Erfolges in den Teil, der sich aus der Betriebstätigkeit als solcher ergibt, also in Beziehung zur Quelle Betrieb steht, und in den Teil, der auf außerbetriebliche, einmalige Vorgänge, wie sie die Wertänderungen darstellen, vorgenommen werden.

23) Vgl. Schmidt, W.: a. a. O., S. 26.

Produktivkraft der Unternehmung. Die Besteuerung erfolgt in diesem Fall auf Grund eines zu kleinen Gewinns. Tatsächlich ist die Leistungsfähigkeit größer, da ja durch Kompensation mit solchen Vermögensminderungen oder Scheinverlusten echte Betriebserträge vertuscht werden.

2. Die reale Kapitalerhaltung.

Die in der Inflation offen zutage getretenen Mängel des Prinzips der nominalen Kapitalerhaltung haben zur Entwicklung des von Walb[24]) mit realer Kapitalerhaltung bezeichneten Prinzips geführt, das neben Walb auch von Schmalenbach[25]) und Mahlberg[26]) vertreten wird. Dieser Art der Kapitalerhaltung liegt der Gedanke zugrunde, daß es auf die Erhaltung der im Kapital oder Vermögen enthaltenen Kaufkraft ankomme[27]). Hierbei ist vor allem an die Zeiten schwankenden Geldwerts gedacht. Durch Umbezifferung mit Hilfe eines Generalindex, die laufend an den Einzelwerten vorgenommen wird, oder auch nur in der Jahresbilanz erfolgen kann, wollen sowohl Schmalenbach als auch Walb eine Korrektur der investierten Kapitalziffer vornehmen[28]), um auf diese Weise „die Erhaltung einer bestimmten Durchschnittskaufkraft"[29]) zu erzielen. Als Gewinn ergibt sich dann alles, was über das auf Grund des Generalindex umbezifferte Anfangskapital hinaus vorhanden ist.

Die Kritik dieser Rechnungsart richtet sich zunächst gegen die Verwendung des Korrekturmaßstabes „Generalindex". Dieser Generalindex sagt uns wohl, „in welchem Umfang die allgemeine Kaufkraft des Eigenvermögens des Unternehmens zu- oder abgenommen hat"[30]). Diese Veränderung der allgemeinen Kaufkraft wird dagegen nicht übereinstimmen mit der Wertbewegung, die die einzelnen Vermögensteile einer bestimmten Unternehmung durchmachen, da die Wertänderung dieser bestimmten Güter die allgemeine Kaufkraftänderung nicht zu repräsentieren braucht. Auch ein Spezialindex unter Zugrundelegung der in der Unternehmung vorhandenen Güter kann diesen Mangel nicht heilen, weil die Preisänderung einer

---

24) Walb: a. a. O., S. 339.

25) Vgl. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, 6. Aufl., 1933, S. 217 ff.

26) Vgl. Mahlberg, Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung, 2. Aufl., Leipzig 1922.

27) Vgl. Horn: Tendenzen . . ., a. a. O., S. 38.

28) Schmidt, W.: Die Kapitalfehlleitung, a. a. O., S. 27.

29) Vgl. Horn, a. a. O., S. 42.

30) Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Leipzig 1929, S. 269.

einzelnen Ware in diesem Spezialindex auch wieder nur durchschnittlich erfaßt wird. Die Indexrechnung hat weiter den Nachteil, daß sie zu starr ist und der tatsächlichen Wertbewegung immer nachhinkt.

Der Grundsatz der realen Kapitalerhaltung führt nur dann zu einem richtigen Gewinnergebnis, wenn die tatsächliche Wertbewegung der Vermögenswerte einer Unternehmung mit der auf indexmäßigem Wege gewonnenen Kapitalwertänderung übereinstimmt [31]). Das ist aber aus den oben erläuterten Gründen mit Hilfe der Indexrechnung nur ganz selten der Fall. Im allgemeinen können daher die Einzelwertänderungen nicht vollständig vom tatsächlichen Umsatzerfolg getrennt werden. Bleiben die Werte der Unternehmung unter der durch den Index angezeigten Wertbewegung, so führt es zur Ausweisung von Scheinverlusten und damit zur Zurückbehaltung von Kapital, weisen die Unternehmenswerte eine überdurchschnittliche Wertbewegung auf, so ergeben sich Scheingewinne, die bei Ausschüttung die Substanz des Unternehmens mindern, was wiederum eine Minderung der Leistungsfähigkeit zur Folge hat.

Wir sehen also, daß auch der Grundsatz der realen Kapitalerhaltung nicht die Kapitalerhaltung verbürgt, die wir verlangen müssen, um den Betrieb in seinem Bestande und seiner Produktionsfähigkeit aufrecht zu erhalten. Obwohl sich bei dieser Art der Rechnung bedeutend weniger schädliche Auswirkungen ergeben als bei der vorher besprochenen nominellen Rechnung, liegt ihr wesentlicher Fehler doch in ihrem Charakter als Durchschnittsrechnung [32]).

3. Die materielle Kapitalerhaltung.

Diese Art der Kapitalerhaltung, von Geldmacher [33]) – in der Inflationszeit auch von Walb [34]) – vertreten, unterscheidet sich von dem weiter unten zu behandelnden Grundsatz der relativen Kapitalerhaltung nur dadurch, daß sie die Auswirkungen der Produktivitätskonjunktur nicht in ihre Untersuchungen einbezieht. Die materielle Kapitalerhaltung rückt die in der Unternehmung vorhandene Substanz in den Vordergrund der Betrachtung. Die Aufrechterhaltung der investierten materiellen Vermögenssubstanz und damit angeblich der unveränderten Produktionskraft der Unternehmung

---

31) Vgl. Schmidt, W.: Die Kapitalfehlleitung, a. a. O., S. 28.

32) Rumpf: Gewinnbegriff und steuerlicher Einkommensbegriff mit einer Sonderbetrachtung des Niederstwertprinzips. Diss. Frankfurt/M., 1934, S. 40.

33) Geldmacher: Wirtschaftsunruhe und Bilanz, I. Teil, Berlin 1923.

34) Vgl. Walb: Erfolgsrechnung, S. 336.

ist das Ziel der materiellen Kapitalerhaltung [35]). Erreicht sei dies Ziel, wenn der Bestand an Produktionsmittel in unveränderter Höhe gewahrt bleibt [36]).

Gewinn und zwar echter Gewinn ist vom Standpunkt der materiellen Kapitalerhaltung erst das, was über diesen ursprünglichen Bestand an Vermögenssubstanz hinaus erzielt worden ist. Für den einzelnen Umsatz ist Gewinn dann vorhanden, wenn aus dem Verkaufserlös Kostenwerte in solcher Höhe ausgesondert und zurückbehalten werden, daß hieraus die Kostenmengen, die zur Erzeugung des Produkts aufgewendet worden sind, am Umsatztage wieder beschafft werden können.

Wenn wir aus der materiellen Kapitalerhaltung diesen Gewinnbegriff entwickeln, so folgt daraus, daß wir der Bewertung nicht den Anschaffungswert zugrundelegen können. Es müssen vielmehr „die individuellen Wertbewegungen der in der Unternehmung vereinigten Vermögensgüter im einzelnen verfolgt" [37]) werden. Dies geschieht, indem die Abrechnung von Aufwand und Ertrag nach der Methode der „Ersatzprüfung" [38]) in der Erfolgsrechnung auf dem gleichen Wertniveau des Umsatztages erfolgt. Die sich bei dieser Abrechnung zum Tagesbeschaffungswert des Umsatztages ergebenden Wertunterschiede zum Anschaffungswert können nicht echter Gewinn oder Verlust sein, sondern sind Vermögenswertänderungen auf die umgesetzten Vermögensteile, die das Vermögen oder Kapital mehren oder mindern und auf einem besonderen Kapitalkonto (Vermögenswertänderungskonto) Berücksichtigung finden. Hiermit ist aber die Substanzerhaltung erst im Zeitpunkt des Umsatzes gesichert, weil eine Wiederbeschaffung der Kostengüter meist nicht am Umsatztage erfolgt und bis zur tatsächlichen Wiederbeschaffung der Ersatzgüter eine die Substanzerhaltung gefährdende Änderung des Geldwerts eintreten kann. Diese Gewinne und Verluste, die in dem nominalen Gleichbleiben der Geldwerte gegenüber der Veränderung der Realgüterwerte zum Ausdruck kommen, können im Sinne des von Schmidt aufgestellten „Prinzips der Wertgleichheit" [39]) von Aktiv- und Passivgeldwerten kompensiert werden und werden es praktisch auch zum großen Teil [40]). Ergeben sich über die Wertgleichheit hinaus aktive oder passive Geldbestände, die durch den Umsatz

35) Vgl. Horn: Tendenzen . . ., S. 43.
36) Vgl. Horn: Tendenzen . . ., S. 43.
37) Schmidt, W.: Kapitalfehlleitung, S. 30.
38) Geldmacher, a. a. O., S. 11.
39) Schmidt, F.: Organische Tageswertbilanz, S. 120.
40) Vgl. Horn: Tendenzen . . ., a. a. O., S. 45.

bedingt sind, so gehören nach der Auffassung von Schmidt auch die Wertänderungen an diesen Geldwerten in die Umsatzrechnung [41]).

Entsprechend der Bewertung des Aufwands in der Erfolgsrechnung werden die noch nicht umgesetzen Vermögenswerte in der Bilanz zum Tageswert des Bilanzstichtages angesetzt und die Wertänderungen gegenüber den Anschaffungspreisen oder Buchwerten als Wertänderungen am ruhenden Vermögen dem Vermögenswertänderungskonto zugeführt.

Es ist der große Vorteil der materiellen Kapitalerhaltung, daß eine vollständige Trennung von Vermögens- und Umsatzrechnung erzielt wird. Durch die Ausschaltung jeglicher Vermögenswertänderung erhalten wir den reinen Umsatzerfolg, durch den allein eine Mehrung oder Minderung des realen Kapitals durch Ausnützung der Wertspanne zwischen Beschaffungs- und Absatzmarkt erfolgen kann. Diese Rechnungsart garantiert auch die Erhaltung des substantiellen Vermögensbestandes, aber nicht die Aufrechterhaltung der Produktiv- und Umsatzkraft der Unternehmung.

4. Die relative Kapitalerhaltung.

Der von F. Schmidt im Rahmen seiner organischen Betriebs- und Bilanzauffassung vertretene Grundsatz der relativen Kapitalerhaltung ist eine Fortentwicklung und Verfeinerung der materiellen Rechnung. Schmidt formuliert diesen Grundsatz wie folgt: „Relative Werterhaltung der Unternehmung besagt, daß sie proportional der Gestaltung der Durchschnittswerte und der Durchschnittsproduktivität in der Gesamtwirtschaft erhalten werden soll" [42]). Das bedeutet, daß die in allgemeinen Produktivitätskonjunkturen auftretenden Produktivitätsverschiebungen Berücksichtigung finden sollen; das in der Unternehmung vorhandene Kapital soll nur in dem relativen Umfange erhalten bleiben, der der veränderten Bedeutung des Unternehmens für die gesamtwirtschaftliche Bedarfsdeckung entspricht.

Wir können im Rahmen dieser Arbeit die schwierigen, mit dem Grundsatz der relativen Kapitalerhaltung verbundenen Probleme nur andeuten und müssen im einzelnen auf die Ausführungen Schmidts in seiner organischen Tageswertbilanz [43]) verweisen.

---

41) Schmidt, F.: a. a. O., S. 106.
42) Schmidt, F.: Organische Tageswertbilanz, a. a. O., S. 133.
43) Schmidt, F.: a. a. O., S. 132 ff.

Die Wirkungen der Produktivitätskonjunktur zeigen sich in Produktionsverarmungen und -anreicherungen. Bei Produktivitätssenkungen steigt das allgemeine Preisniveau, bei Produktivitätssteigerung fallen die Preise, unter der Voraussetzung, daß das Einkommen gleich bleibt. In solchen Fällen besteht nun für die Bewertung der Kosten ein besonderes Problem [44]). Für die relative Werterhaltung genügt es nicht, wenn im Erlös ein Ersatz für die in dem Produkt enthaltenen, zu seiner Herstellung aufgewendeten Kostenmengen hereinkommt, sondern zur relativen Werterhaltung ist es notwendig, daß der Markt die Kostenmengen ersetzt, die im Augenblick des Umsatzes für die Herstellung des Erzeugnisses aufzuwenden wären. So betrachtet, ist die materielle Rechnung in gewissem Sinne Anschaffungsmengenrechnung; sie rechnet zwar nicht mit den Werten, die seinerzeit bei der Erzeugung notwendig waren, sie rechnet aber mit den Mengen, die früher für die Herstellung des Produkts aufgewendet wurden. Bei der relativen Werterhaltung dagegen wird der Ermittlung des Wertverzehrs die Kostenmenge des Umsatztages zugrunde gelegt. Mit anderen Worten: bei der materiellen oder absoluten Substanzerhaltung ist das Ziel, die ursprüngliche Substanz wiederzubeschaffen. Es genügt, wenn die Maschinen, die Einrichtungsgegenstände, die Rohstoffe, die Arbeitskräfte usw. wiederbeschafft werden können, die ursprünglich da waren, auch wenn mit Hilfe dieser Produktionsmittel und Arbeitskräfte weniger oder mehr Leistungseinheiten erzeugt werden können. Der relativen Werterhaltung kommt es aber nicht darauf an, die Substanz wieder zu beschaffen, die vorhanden war, sondern die Substanz wiederzubeschaffen, die zur Erzielung desselben Produktionsumfanges notwendig ist. Während also die materielle Kapitalerhaltung dadurch gewährleistet ist, daß die zur Erzeugung effektiv verbrauchten Kostenmengen mit dem Tagesbeschaffungswert des Umsatztages bewertet werden, wird die relative Kapitalerhaltung dadurch erreicht, daß man die Kostenmengen, die am Umsatztage zur Erzeugung notwendig werden, ermittelt und mit dem Tageswert des Umsatztages bewertet.

Ein Beispiel soll dies näher erläutern [45]): Wir nehmen an, daß zwischen Herstellungs- und Umsatztag eine Preissteigerung von 100% und eine Produktivitätsverringerung von 50% eingetreten ist. Dann erhalten wir:

---

44) Schmidt, F.: a. a. O., S. 132.

45) Mit einigen unwesentlichen Änderungen entnommen aus: Horn, Tendenzen . . . . a. a. O., S. 47.

1. bei der Kostenrechnung auf Grund der materiellen Kapitalerhaltung:

Kostenmengen bei der Herstellung	Anschaffungskosten	Wiederbeschaffungskosten am Umsatztag	Erlös
10 Std. zu RM. 1,—	10,—	20,—	
100 kg zu RM. 0,10	10,—	20,—	
Anschaffungskosten	20,—		
Wiederbeschaffungswert am Umsatztag		40,—	
Erlös			50,—
Umsatzgewinn = 10,—			

Wir berücksichtigen hier die 50%ige Produktivitätssenkung nicht und erhalten einen Umsatzgewinn von RM. 10,— als Differenz zwischen den Wiederbeschaffungskosten am Umsatztage und dem Erlös. Dieser Gewinn kann verteilt werden. Der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Wiederbeschaffungskosten am Umsatztage ist Vermögenswertänderung.

2. bei der Rechnung auf Grund der relativen Kapitalerhaltung unter Berücksichtigung der Produktivitätsverringerung von 50%:

Kostenmengen bei der Herstellung	Anschaffungskosten	Kostenmengen des Umsatztages	Wiederbeschaffungskosten des Umsatztages	Erlös
10 Std. zu RM. 1,—	10,—	15 Std. zu RM. 2,—	30,—	
100 kg zu RM. 0,10	10,—	100 kg zu RM. 0,20	20,—	
Anschaffungskosten	20,—			
Wiederbeschaffungswert der Kostenmengen am Umsatztag zum Wert des Umsatztages			50,—	
Erlös				50,—
Umsatzgewinn = 0				

Zur Wiedererzeugung des gleichen Güterbestandes sind infolge der gesunkenen Produktivität mehr Kostenmengen auf-

zuwenden. Statt der früher aufgewendeten 10 Stunden sind infolge der eingetretenen Produktivitätsverringerung 15 Stunden (zu dem um 100% höheren Preis, also zu insgesamt RM. 30,—) aufzuwenden. Es ergeben sich dadurch Wiederbeschaffungskosten von insgesamt RM. 50,—. Da der Erlös ebenfalls RM. 50,— beträgt, so ergibt sich die Tatsache, daß ein Umsatzgewinn nicht erzielt ist, die Realmenge des Vermögens jedoch in voller Höhe erhalten ist.

Während bei der materiellen Rechnung der Unternehmer noch nicht sieht, daß der Zeitpunkt zur Einschränkung der Produktion und zum Abbau seines Betriebes gekommen ist, sondern die Tatsachen erst später am Ende des nächsten Produktionsprozesses feststellen kann, sieht er bei der organischen Rechnung sofort, wann der Augenblick zur Einschränkung gekommen ist.

C. Folgerungen.

Unsere Darlegung über die betriebswirtschaftlichen Gewinnauffassungen führten uns zu dem Ergebnis, daß nur die organische Rechnung auf Grund von Tagesbeschaffungswerten und Tagesmengen des Umsatztages zu einem richtigen Gewinn führt, und der geeignete Maßstab für die Betriebsdisposition des Unternehmers ist. Die Nominalrechnung, die alle auf außerbetrieblichen Einflüssen beruhenden Wertänderungen an Vermögensteilen bei der Realisation erfaßt und mit dem Umsatzerfolg vermischt ausweist, führt zu Scheingewinnen und Scheinverlusten. Der errechnete Gewinn kann keine Grundlage für die Beurteilung des Betriebserfolges sein. Die mit einem Generalindex rechnende Kaufkraftrechnung nimmt keine Rücksicht auf die speziellen Verhältnisse des Einzelbetriebes; auch hier werden Scheingewinne und Scheinverluste nicht völlig ausgeschaltet und soweit sie auftreten, für ausschüttbar erklärt. Bei der Substanzrechnung finden wohl die Verhältnisse des einzelnen Betriebes Berücksichtigung, doch treten auch bei dieser Rechnungsart bei allgemeinen Produktivitätsverschiebungen Scheinerfolge auf.

Dagegen schaltet die organische Rechnung auf Grund des Prinzips der relativen Kapitalerhaltung alle Wertänderungen am ruhenden Vermögen aus und ergibt den reinen, durch Betriebsdisposition erzielten Umsatzerfolg, der voll ausschüttbar ist und die relative Stellung der Unternehmung in der Gesamtwirtschaft wahrt. Bei dieser Rechnungsart kann eine Wertänderung nur dann von Bedeutung für den Gewinn sein, wenn ihr auch eine entsprechende Sachmengenänderung zugrunde

liegt. Es werden die Kostenmengen, die im Laufe des Jahres dem Vermögen für die Zwecke der Produktion entnommen sind, aus dem Erlös des abgesetzten Produkts dem Vermögen in dem Umfang wieder zugeführt, als es dem Wert der entnommenen Kostenmengen im Augenblick des Übergangs des fertigen Produkts in den Markt entspricht. Die Abrechnung der Kosten muß daher zum Wiederbeschaffungswert des Umsatztages erfolgen. Der so ermittelte echte Gewinn ist allein echtes Einkommen und entspricht in weitgehendem Maße der Quellentheorie, indem als Einkommen alles das erfaßt wird, was als Frucht eines Vermögensstammes entsteht, ohne daß der Wert der Quelle eine Änderung erfährt [46]).

Die Zugrundelegung dieses echten Umsatzerfolges bei der Einkommensbesteuerung würde dem steuerlichen Grundprinzip der Gerechtigkeit am besten gerecht, weil in diesem Umsatzerfolg die Leistungsfähigkeit der Quelle Betrieb am besten zum Ausdruck kommt.

III. Der Einkommens- und Gewinnbegriff im geltenden Einkommensteuergesetz.

A. Der Einkommensbegriff.

Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 hat bei der Bestimmung des Eikommensbegriffs nicht eine der volkswirtschaftlichen Einkommenstheorien zugrunde gelegt. Wir finden in dem Einkommensbegriff des geltenden Gesetzes sowohl Merkmale der Quellen- als auch der Reinvermögenszugangstheorie vor. Grundsätzlich folgt das Gesetz — wie auch das EinkStG. von 1925 [47]) — der Quellentheorie, indem es in § 2 Abs. 3 die einzelnen Einkunftsarten erschöpfend aufzählt, die „nur" der Einkommensteuer unterliegen; andere Einnahmen unterliegen also der Besteuerung nicht. Andererseits geht es darüber hinaus, indem es auch Gewinne aus Spekulationsgeschäften nicht gewerblicher Art (§ 23 EinkStG. 1934), aus der Veräußerung von Gewerbebetrieben (§ 16 EinkStG. 1934), aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen (§ 17 EinkStG. 1934) u. ä., Fälle also, in denen es sich um die Veräußerung oder oder Aufgabe von Einkommensquellen handelt, der Besteuerung unterwirft [48]).

46) Vgl. Schmidt, F.: Bilanz und Steuern, Z. f. B., 1928, S. 563.

47) Vgl. Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin u. Wien 1927, Abschnitt „Einkommensteuer", S. 324.

48) Vgl. Herrmann: „Einkommensteuer", i. Die Steuerreform 1934, Berlin 1935, S. 49/50.

Wir können sagen, daß das EinkStG. von 1934 den Einkommensbegriff von sich aus in einer für die Zwecke der Besteuerung möglichst geeigneten Weise formuliert und den aus der Quellentheorie stammenden Begriff entsprechend erweitert hat. Es versteht unter Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus allen im § 2 Abs. 3 aufgeführten Einkunftsarten, in denen Einkünfte zu verzeichnen sind, nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben[49]), und berücksichtigt dabei nicht, ob diese Quellen dauernd oder nur einmal fließen. Einkünfte sind hierbei die Reineinkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten.

B. Der Gewinnbegriff.

Uns interessieren im Rahmen dieser Arbeit die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit, für die nach § 2 Abs. 4 Ziff. 1 der Gewinn als Einkommen zu gelten hat. Er stellt somit in steuerlicher Hinsicht eine Unterart des Einkommensbegriffs dar, oder anders ausgedrückt, der Gesetzgeber bezeichnet nur das aus bestimmten Quellen (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit) fließende Einkommen als Gewinn. Diesen Begriff erläutert er dann näher in den §§ 4 und 5 des EinkStG.

Wie der steuerliche Einkommensbegriff von den volkswirtschaftlichen Einkommenstheorien, so unterscheidet sich auch der Gewinnbegriff des EinkStG. grundsätzlich von den in der Betriebswirtschaftslehre herrschenden Auffassungen. § 4 EinkStG. bestimmt den Gewinnbegriff im allgemeinen, während § 5 speziell für solche Steuerpflichtige in Frage kommt, die verpflichtet sind Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen. Diese Verschiedenheit des Gewinnbegriffs ist nicht nur für die Methode der Gewinnermittlung von Bedeutung, sondern wirkt sich auch materiell auf den Inhalt des Gewinnbegriffs und damit auf den Umfang des zu versteuernden Gewinns aus[50]), wie wir noch sehen werden.

1. Der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 EinkStG.

Der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 EinkStG., der grundsätzlich für solche Steuerpflichtige in Frage kommt, für

---

49) Vgl. Begründung zum EinkStG. v. 16. Okt. 1934, i. RStBl. 1935, S. 34.

50) Diese Auffassung wird auch von Fritz für den steuerlichen Gewinnbegriff der §§ 12, 13 EinkStG. 1925 vertreten; vgl. Fritz, Das Verhältnis der

die keine Verpflichtung zur Buchführung im Sinne des HGB. besteht, ergibt sich aus dem Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gesetzgeber versteht hierunter das Reinvermögen, wie es sich aus dem Rohvermögen nach Abzug der Schulden ergibt und z. B. in dem veränderlichen Kapitalkonto bei Einzelkaufleuten zum Ausdruck kommt.

Es findet also der Grundsatz des periodischen Vermögensvergleichs Anwendung, wobei Gewinn der Mehr- oder Minderwert der am Schluß der Periode vorhandenen Vermögenswerte gegenüber dem Stande der Vermögenswerte am Schluß der vorangegangenen Periode ist. Der Wert, der im Laufe des Wirtschaftsjahres erfolgten Entnahmen und Einlagen vermehrt bzw. vermindert dabei den Gewinn.

Der Vermögensvergleich erstreckt sich jedoch nicht auf das gesamte vorhandene Betriebsvermögen. So soll der zum Anlagekapital gehörende „nackte Grund und Boden“ [51]) bei der Berechnung des Wertes des Betriebsvermögens außer Ansatz bleiben. Dies hat zur Folge, daß der auf den Grund und Boden entfallende Gewinn im Falle der Veräußerung von der Besteuerung ausgenommen wird. Diese Außerachtlassung des Grund und Bodens beim Betriebsvermögensvergleich entspricht dem von Schmalenbach [52]) und Findeisen [53]) vertretenen Gedanken vom eisernen Bestand und bedeutet praktisch, daß Wertänderungen hieran, die nicht aus der eigentlichen Betriebstätigkeit herrühren, kein Einkommen bzw. Gewinn sind.

Die in § 6 EinkStG. gegebenen Bewertungsvorschriften gelten sowohl für die Bewertung des Betriebsvermögens nach § 4 als auch für § 5. Grundsätzlich ist der Anschaffungswert maßgebend. Das sind die jeweiligen Anschaffungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung. Daneben kann der Teilwert Ansetzung finden, wenn er niedriger ist als der tatsächliche Anschaffungswert. Unter dem Teilwert versteht das EinkStG. den Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut aufwenden würde. Dabei wird unterstellt, daß der Käufer den Betrieb fortführt.

sog. einmaligen Vermögensanfälle zum kaufmännischen Gewinnbegriff, i. Z. f. B. 1931, S. 577 ff.

51) Auf die Abgrenzung des Begriffs Grund und Boden kommen wir weiter unten im Abschnitt: Hauptteil II. A. 2. c. Seite 54 ff. noch zu sprechen.

52) Vgl. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 209.

53) Vgl. Findeisen: Der eiserne Bestand in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Beziehung, Berlin 1923, S. 84 ff.

Der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 erfährt in § 4 Abs. 2 eine Wandlung für den Fall, daß das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres von dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht wesentlich abweicht. Es kann dann von einem Vermögensvergleich Abstand genommen werden und eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben erfolgen. Der Differenzbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben ergibt dann den Gewinn. Treten trotzdem einmal wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen auf, so kann dem durch Zu- und Abschläge Rechnung getragen werden. Auch in dieser Vorschrift, die eine Gewinnermittlung auf Grund der Einnahme- und Ausgaberechnung zur Folge hat, kommt die Idee vom unveränderten Betriebsfonds zum Ausdruck und damit eine Ausschaltung von Vermögenswertänderung an den vorhandenen Beständen, die allerdings dadurch wieder illusorisch wird, daß der Gesetzgeber die wertmäßige und nicht die mengenmäßige Übereinstimmung der zu vergleichenden Betriebsvermögen vorschreibt[54]).

2. Der spezielle Gewinnbegriff des § 5 EinkStG. (für Vollkaufleute im Sinne des HGB.).

Der für buchführungspflichtige Kaufleute im Sinne des HGB. maßgebende Gewinnbegriff des § 5 EinkStG. ist, wie der allgemeine Gewinnbegriff des § 4, ebenfalls das Ergebnis eines periodischen Vermögensvergleichs. Er unterscheidet sich von diesem aber zunächst hinsichtlich des Umfanges des dem Bestandsvergleich zugrunde zu legenden Betriebsvermögens. Hier ist der Wert des gesamten Betriebsvermögens dem Vergleich zugrunde zu legen, also auch der zum Anlagekapital gehörende Grund und Boden, so daß Gewinne bzw. Verluste aus seiner Veräußerung den Gewinn in voller Höhe beeinflussen.

Der wesentliche Unterschied gegenüber § 4 besteht darin, daß § 5 an die Handelsbilanz anknüpft. „Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Betriebsausgaben und über die Bewertung sind zu befolgen". Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des HGB. sind damit zur steuerlichen Rechtsnorm erhoben. Es ergibt sich daraus eine

54) Vgl. Ergänzung der Veranlagungs-Richtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934. (Ergänzungsrichtlinien für 1934), i. RStBl. 1935, S. 785.

wesentliche Annäherung des steuerlichen an den handelsrechtlichen Gewinnbegriff. Becker[55]) spricht von einem grundsätzlichen Anschluß an die Handelsbilanz unter Beachtung gewisser steuerlicher Grenzpfähle.

Die Annäherung des steuerlichen Gewinnbegriffs an den des Handelsrechts ist durch eine Reihe von Bestimmungen des neuen EinkStG. gegenüber dem Gesetz von 1925 noch verstärkt worden. Wir werden hierauf weiter unten ausführlich zu sprechen kommen[56]).

Der Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung besagt insbesondere, daß die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften neben den zu befolgenden Bewertungsvorschriften des § 6 EinkStG. Geltung haben. Das bedeutet, daß grundsätzlich Vermögensmehrungen nicht vor der Realisierung in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen und daher der Besteuerung nicht unterliegen, während andererseits Vermögensminderungen schon vor der Realisierung erfolgswirksam verrechnet und steuerlich als abzugsfähiger Verlust behandelt werden dürfen.

Der Gewinnbegriff der juristischen Personen, insbesondere also der Kapitalgesellschaften, bestimmt sich grundsätzlich ebenfalls nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Daneben sind jedoch die §§ 7—16 KörpStG. zu beachten. Für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gewinnt hier das Schachtelprivileg besondere Bedeutung; sind sie nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen an dem Grund- oder Stammkapital einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt, so bleiben zur Einschränkung einer Doppelbesteuerung die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz.

Zum körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn zählen auch die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Hierunter sind Zuwendungen an bestimmte der Gesellschaft nahe stehende Personen zu verstehen, die nicht als Gewinn erscheinen, z. B. unangemessen hohe Vorstandsgehälter, Darlehen an Gesellschafter zu außergewöhnlich günstigen Bedingungen, Aktienverkäufe an die Gesellschaft zu überhöhten Kursen, Schuldübernahmen zum Vorteil eines Gesellschafters usw. Ein grundlegendes Urteil des RFH. v. 23. 3. 1927, St. u. W. 1927, Nr. 390

55) Becker: Zum neuen Einkommensteuergesetz, i. St. u. W. 1934, I. Teil, Sp. 1256.

56) Vgl. Abschnitt: Hauptteil, II. B. 3. b. Seite 108 ff.

behandelt die wesentlichen Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung [57]).

3. Gegenüberstellung der Gewinnbegriffe der §§ 4 und 5 EinkStG.

Trotz der äußerlichen Verschiedenheit der Gewinnbegriffe aus § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 2 und § 5 EinkStG. 1934 basieren sie doch auf einer einheitlichen Grundlage, nämlich auf dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben. Die Einnahme- und Ausgaberechnung ist als Totalgewinnrechnung im Sinne Schmalenbachs [58]) mit der Aufwands- ud Leistungsrechnung identisch, weil sich in diesem Falle eine Kongruenz zwischen Einnahme und Leistung und Ausgabe und Aufwand ergibt. Die Berechnung eines Periodengewinns führt nun dazu, daß sich die Begriffe Einnahme und Leistung und Ausgabe und Aufwand nicht mehr voll decken. Es müssen jetzt die Veränderungen im Vermögensbestande, die als Restbestände noch nicht verrechneter Einnahmen und Ausgaben zu betrachten sind, zur Gewinnermittlung herangezogen werden, da sich die durch das Auseinanderfallen von Einnahme und Leistung bzw. Ausgabe und Aufwand ergebenden Differenzen im Vermögen niederschlagen. Bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich legt man gewissermaßen den Gedanken zugrunde, daß sich der Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben in einer Mehrung bzw. Minderung der Regulierungskosten (Kasse, Bank, Postscheck usw.) zeigt und das Auseinanderfallen von Einnahme und Leistung bzw. Ausgabe und Aufwand in den übrigen Vermögenskonten zum Ausdruck kommt, so daß durch Feststellung des Gewinnsaldos, d. h. des Reinvermögenszuwachses aus der Bilanz auch der Einnahmen- und Ausgabenüberschuß, korrigiert um die Differenzen zwischen Ausgaben- und Leistungsrechnung ermittelt wird. Es soll also in jedem Fall, nur auf verschiedenem Wege, dieselbe Größe, d. h. der Unterschied zwischen Aufwendungen und Leistungen ermittelt werden [59]). Wenn jedoch, wie es häufig der Fall ist, die ver-

---

57) Durch die Novelle zum EinkStG. vom 1. 2. 1938 (RStBl. 1938, S. 97) ist der Verlustvortrag bei buchführenden Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des HGB. führen — auch wenn sie nicht dazu verpflichtet sind — wieder eingeführt. Erstmalig zur Anwendung gelangen kann der Verlustausgleich bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1938 und zwar sind die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit sie nicht bei vorhergehenden Veranlagungen ausgeglichen oder abgezogen worden sind.

58) Vgl. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 96.

59) Vgl. v. d. Bank: Die Kongreuenz der Gewinnbegriffe im deutschen Einkommensteuerrecht, Z. f. B. 1930. S. 311.

schiedenen Methoden zwar nicht bei der Totalgewinnrechnung, so doch bei der Periodengewinnermittlung unterschiedliche Gewinne liefern, so ist dies nicht auf einen unterschiedlichen Inhalt des steuerlichen Gewinnbegriffs zurückzuführen, sondern darauf, daß im Interesse einer Vereinfachung gewisse Ungenauigkeiten mit in Kauf genommen werden und daß innerhalb der einzelnen Methoden in Anbetracht der Mannigfaltigkeit und Vielgestaltigkeit der wirtschaftlichen Vorgänge eine gewisse Bewegungsfreiheit bleiben muß.

C. Charakterisierung des steuerlichen Gewinnbegriffs vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt.

Der Gewinnbegriff des geltenden Steuerrechts, der als Gewinn grundsätzlich die realisierte Wertdifferenz zwischen Anschaffungspreisen und den Erlösen der umgesetzten Güter ansieht, kommt dem nominalistischen Rechnungsprinzip am nächsten. Dies kommt besonders deutlich zum Ausdruck bei nominell gleichbleibenden, jedoch mengenmäßig verschiedenen Vermögensbeständen am Anfang und Ende der Periode, wenn der Gewinn bzw. Verlust sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben ergibt; in diesem Falle stellt Gewinn die nominale Wertdifferenz zwischen Vermögensmehrung (Einnahme) und Vermögensminderung (Ausgabe) dar [60]).

Bei der Ermittlung des Einkommens bzw. Gewinns auf Grund der nominellen Anschaffungswertrechnung findet die rein geldkapitalistische Betrachtungsweise, die außer acht läßt, daß das Vermögen eines Betriebes „nicht in erster Linie in Geld, sondern in Gütern besteht" [61]), Anwendung. Wohl besitzt diese Rechnung den für die Praxis nicht zu unterschätzenden Vorteil der einfachen Handhabung. Die Anschaffungswerte liegen fest oder sind verhältnismäßig einfach zu ermitteln. Wertschwankungen als solche brauchen nicht festgestellt und ausgesondert zu werden, da der Gewinn innerhalb einer einzelnen Einkunftsart nicht nach seinen Entstehungsursachen, ob er etwa auf Spekulation, auf Wertänderung oder auf reine Betriebstätigkeit zurückgeht, aufzugliedern ist.

Eine Aufspaltung des Gewinns nach seinen Quellen, wie es die organische Rechnung verlangt, insbesondere eine klare Herausschälung des reinen Umsatzerfolges, bietet eine weit bessere Grundlage für die Beurteilung der steuerlichen

60) Vgl. Rumpf: a. a. O., S. 82.
61) Schmidt, F.: Organische Tageswertbilanz, a. a. O., S. 69.

Leistungsfähigkeit und würde damit auch dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit in höherem Maße Geltung verschaffen. Es ist betriebswirtschaftlich gesehen, ein großer Unterschied, ob wir den Gewinn nach seinen einzelnen Quellen oder in einer Gesamtziffer erfassen. Nur der Gewinn aus eigentlicher Unternehmertätigkeit, d. i. der Gewinn der Industrie aus Formveränderung, der Gewinn des Handels aus Ortsveränderung, sowie der Spekulationsgewinn, der durch die Ausnutzung zeitlich verschiedener Werte entsteht — es handelt sich bei letzterem zwar um eine Wertänderung, die aber nicht im Betriebe selbst, sondern außerhalb der Einflußsphäre des Betriebes liegt — vermehrt bzw. mindert den substantiellen Umfang des Betriebsvermögens [62]) und kann daher Maßstab der Besteuerung sein. Diesen Gewinnquellen stehen grundsätzlich Vermögenswertänderungen, das sind Wertverschiebungen am Unternehmungsvermögen gegenüber, die auf außerbetriebliche Ursachen zurückzuführen sind. Als solche außerbetrieblichen Ursachen sind vor allen Dingen allgemeine oder spezielle Preisverschiebungen in der Volkswirtschaft zu nennen [63]). Diese Wertänderungen bringen lediglich eine nominelle Änderung des realen Vermögensbestandes mit sich, es handelt sich um Scheingewinne bzw. Scheinverluste, bei deren steuerlicher Berücksichtigung entweder die Substanz belastet und somit die Existenz des Betriebes bedroht, oder aber die wahre steuerliche Leistungsfähigkeit nicht erfaßt wird.

Hat beispielsweise eine Unternehmung nach traditioneller Anschaffungswertrechnung einen hohen Gewinn auf das arbeitende Kapital erzielt, sind die Preise aber im Laufe des Jahres wesentlich gestiegen, so wird ein bedeutender Teil des Ertrages aus Werterhöhungen der im Preise gestiegenen Vermögensbestände herrühren, also Scheingewinn sein. Die Steuer legt ihrer Berechnung jedoch den nominell errechneten Gewinn zugrunde, so daß die errechneten Scheingewinne mitversteuert werden. Bei der zur Zeit bestehenden außerordentlich starken Steuerprogression wird es Fälle geben, in denen der tatsächliche Umsatzerfolg nicht ausreicht, um die von dem zu hoch errechneten Gesamtgewinn berechnete Steuer zu zahlen. Nicht nur, daß in einem solchen Fall die Gefahr besteht, daß der gesamte tatsächlich erzielte echte Gewinn weggesteuert wird, darüberhinaus kann sogar die Möglichkeit eintreten, daß die Steuer nur aus der Substanz gezahlt werden kann. Man kann

62) Vgl. Schmidt, F.: Organische Tageswertbilanz, a. a. O., S. 51 ff.

63) Vgl. hierzu näheres bei Schmidt, F.: Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre, Berlin u. Wien 1933, S. 31 ff.; Schmidt, F.: Der Wiederbeschaffungspreis in Kalkulation und Volkswirtschaft, Berlin 1923, S. 7 ff.

im letzten Fall beobachten, daß die Unternehmung nicht über die notwendigen flüssigen Mittel verfügt, um den Steuerbetrag zu zahlen. Um ihren steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen, bleibt ihr nur der Weg, Vermögenswerte zu liquidieren oder sich das erforderliche Bargeld durch Kredite zu beschaffen.

Umgekehrt errechnet das dem geltenden Einkommensteuergesetz zugrundeliegende nominelle Rechnungssystem bei Preissenkungen Verluste, die gar nicht entstanden sind. Diese Scheinverluste treten nur rechnungsmäßig auf. Die Vermögenssubstanz des Unternehmens berühren sie nicht. Es werden trotz mengenmäßig gleicher Bestände am Anfang und Ende der Periode infolge des geltenden Niederstwertprinzips auch an den Beständen Scheinverluste ausgewiesen. Die Leistungsfähigkeit ist also größer, als es das rechnungsmäßige Ergebnis aufzeigt. Diese zu gering errechnete Leistungsfähigkeit macht sich für den Staat in doppelter Hinsicht nachteilig bemerkbar, weil der Rückgang des Steueraufkommens als eine Folge des allgemeinen Preisrückganges in der Krise durch die Tatsache der zu niedrig errechneten Gewinne verstärkt wird. Eine Erhöhung der Steuersätze in Krisenzeiten ist dann meist die Folge der übermäßig absinkenden Steuereinnahmen.

Zusammenfassend können wir also sagen, daß der Gewinn, wie er im Einkommensteuergesetz von 1934 bestimmt ist, nur in gewissem Grade, nämlich in Zeiten stabiler Geldwerte Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit und Gerechtigkeit sein kann. Wir erleben aber in der Wirtschaft einen ständigen Konjunkturwechsel mit steigenden und fallenden Preisen. Die durch solche Preisveränderungen bedingten Wertänderungen des Vermögens müßten aber vom Standpunkt relativer Kapitalerhaltung, den wir hier vertreten, als Scheingewinne bzw. Scheinverluste ausgesondert werden. Da dies nicht erfolgt, erscheint der Gewinn einmal zu hoch und wird einer zu hohen Besteuerung unterworfen, im anderen Fall ist er größer als er rechnungsmäßig ausgewiesen wird. Die Besteuerung wird dann von einem zu geringen Gewinn vorgenommen.

Hauptteil:

Die Methoden der steuerlichen Gewinnermittlung.

Wir haben in unseren bisherigen Ausführungen festgestellt, daß der dem EinkStG. von 1934 zugrundeliegende Gewinnbegriff kein einheitlicher ist. Wohl geht der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 als auch der außerordentliche Gewinnbegriff des § 4 Abs. 2 auf die Wertdifferenz zwischen Vermögensmehrung (Einnahme) und Vermögensminderung (Ausgabe) zurück; aber es ergibt sich doch eine materielle Verschiedenheit des steuerbaren Gewinns, einmal als Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben, zum anderen als Differenz zweier Vermögensmassen.

Entsprechend dieser materiellen Verschiedenheit des Gewinnbegriffs ergeben sich verschiedene Methoden der Gewinnermittlung, ja man kann sagen, der Gesetzgeber hat bei Festlegung des Gewinnbegriffs die verschiedenen Methoden der Feststellung dieses steuerlichen Gewinns bereits im Auge gehabt und den Gewinn dann so definiert, daß die Methoden der Feststellung mit den von der Wirtschaft angewandten in Übereinstimmung waren. Im Interesse einer einfachen und nicht zu kostspieligen Veranlagung ist die Steuerbehörde ja auch gezwungen, den Gewinn grundsätzlich so zu erfassen, wie das Rechnungswesen der Steuerpflichtigen ihn liefert, d. h. sowohl den Gewinnbegriff als auch die Ermittlungsmethoden, soweit es das Prinzip der Gerechtigkeit und die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung zulassen, den in der Wirtschaft üblichen Verfahren anzupassen.

Entsprechend dem unterschiedlichen Gewinnbegriff ergeben sich auch zwei grundsätzlich verschiedene Gewinnermittlungsmethoden. Zunächst die Rechnungsmethode auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs und ferner die Methode auf Grund des Vermögensvergleichs. Bei beiden sind wieder zwei verschiedene Arten zu unterscheiden, so daß wir schließlich zu folgenden vier Rechnungsmodalitäten gelangen:

I. Die Gewinnermittlung auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs,

A. Die reine Einnahme- und Ausgaberechnung,

B. Die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung,

II. Die Gewinnermittlung auf Grund des Vermögensvergleichs,

A. Die partielle Vermögensvergleichsrechnung,

B. Die totale Vermögensvergleichsrechnung auf Grund der Bilanzrechnung.

Bei der Methode auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs (§ 4 Abs. 2 EinkStG. 1934) ergibt sich neben der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung durch die Möglichkeit, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen eines Jahres durch Zu- und Abschläge zu berücksichtigen, die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung. Die Gewinnermittlung auf Grund des Vermögensvergleichs stützt sich auf die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und des § 5 EinkStG. 1934, wobei § 4 Abs. 1 durch Außerachtlassung des Grund und Bodens zu einer partiellen Vermögensvergleichsrechnung gelangt, während nach § 5 Steuerpflichtige, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen, die totale Vermögensvergleichsrechnung in Anwendung zu bringen haben.

I. Die Gewinnermittlung auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs.

A. Die reine Einnahme- und Ausgaberechnung.

Bei der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung handelt es sich um die einfachste Form der Gewinnermittlung. Es ist eine reine Kassenrechnung, bei der das Vermögen unberücksichtigt bleibt. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben eines Kalenderjahres werden miteinander verglichen; die Differenz ergibt den Gewinn oder Verlust. So erhalten wir folgendes Beispiel einer reinen Einnahme- und Ausgaberechnung:

Betriebseinnahmen 1936	RM. 15 000,—
Betriebsausgaben 1936	RM. 10 000,—
Gewinn 1936	RM. 5 000,—

1. Voraussetzungen für die Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung.

Ein richtiges Ergebnis kann diese Art der Gewinnermittlung nur dann liefern, wenn alle Einnahmen und Ausgaben in der festgesetzten Erfolgsperiode auch wirklich erfolgswirksam waren, wenn also die Einnahme sich mit dem Ertrag und die Ausgabe mit dem Aufwand deckt[1]). In den seltensten Fällen werden aber Einnahme und Ertrag einerseits und Ausgabe und Aufwand andererseits vollständig übereinstimmen. Es wird dies nur dann der Fall sein, wenn am Anfang und am Ende der Periode keine Bestände vorhanden sind[2]) und Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr anfallen, dem sie wirtschaftlich zugehören. Es könnte dies z. B. bei einem Makler der Fall sein, der seinem Geschäftsbetrieb nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt, unter der Voraussetzung, daß seine Leistung in derselben Periode entschädigt wird und er die Ansprüche fremder Wirtschaften für ihre Leistungen auch in der Periode ihres Entstehens befriedigt. Nur in einem derart gelagerten Fall werden Einnahme und Ertrag und Ausgabe und Aufwand sich decken.

Es ist jedoch auch möglich, durch die reine Einnahme und Ausgaberechnung einen richtigen Gewinn zu ermitteln, ohne daß der Ertrag aus den Einnahmen und der Aufwand aus den Ausgaben dem laufenden Wirtschaftsjahr zuzuweisen ist. Das ist dann der Fall, wenn die Bestände zu Beginn und am Ende der Periode gleich sind. Man tritt dann in das neue Wirtschaftsjahr mit Einnahmen und Ausgaben ein, die im letzten Jahr Ertrag bzw. Aufwand waren und übernimmt am Ende des Jahres in gleichem Umfang Aufwendungen und Erträge, die erst im nächsten Jahr Einnahmen und Ausgaben ergeben.

Wenn jedoch die Bestände zu Beginn eines Jahres wesentlich von denen am Ende eines Jahres abweichen, so werden solche Bestandsänderungen Einnahmen und Ausgaben ergeben, die keinen Gewinn oder Verlust darstellen. Z. B.: Bestand zu Beginn des Jahres RM. 30 000,—, Einnahmen aus Verkaufserlösen RM. 70 000,—, Ausgaben für eingekaufte Waren RM. 20 000,—, Bestand am Ende des Jahres 0. Die Differenz zwischen den Einnahmen und Ausgaben in Höhe von RM. 50 000,— kann nicht Gewinn sein, da in den RM. 70 000,- Einnahmen enthalten sind, die durch Veräußerung von Vermögenswerten erzielt wurden. Es müssen die in früheren

---

1) Vgl. Helpenstein: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz. Berlin 1932, S. 30.

2) Vgl. Schmalenbach: Dynamische Bilanz, S. 114.

Jahren dafür gemachten Ausgaben berücksichtigt werden, d. h. die Einnahmen sind um RM. 30 000,— zu kürzen und erst die dann verbleibende Differenz ist Gewinn.

Dieser betriebswirtschaftlichen Erkenntnis hat der Gesetzgeber Rechnung getragen, indem er die reine Einnahme- und Ausgaberechnung nur dann zuläßt, wenn das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahres vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht wesentlich abweicht. Es wird hier aus Gründen der Veranlagungsvereinfachung eine kleine Ungenauigkeit zugelassen, indem unwesentliche Schwankungen im Betriebsvermögen als bedeutungslos betrachtet werden, auch wenn sie regelmäßig auftreten. Wesentliche und regelmäßig auftretende Schwankungen der Bestände hindern jedoch die Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung. Bei nicht regelmäßigen, sondern in einem Wirtschaftsjahre ausnahmsweise sich ergebenden wesentlichen Schwankungen tritt an die Stelle der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung die später zu behandelnde erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung. Unter Schwankungen im Betriebsvermögen sind hierbei vor allem wertmäßige Abweichungen zu verstehen, nicht aber mengen- oder zahlenmäßige, wenn der Gesamtwert gleich bleibt. Trotz erheblicher Änderungen im mengenmäßigen Bestand kann daher die reine Einnahme- und Ausgaberechnung zur Anwendung gelangen, wenn wertmäßig kein großer Unterschied vorhanden ist[3]), während andererseits trotz mengenmäßig gleicher Bestände infolge von erheblichen Wertschwankungen zur erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung übergegangen werden muß[4]). Die Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934 vom 4. Juni 1935[5]) betonen ausdrücklich, daß die Frage, ob wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Werte des Betriebsvermögens vorliegen, nicht kleinlich entschieden werden soll. Eine „wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankung ist nur dann anzunehmen, wenn der Wert des Betriebs-

3) Vgl. Oeftering: Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 2 EinkStG. i. Dt. St. Ztg. 1936, S. 592.

4) Die Einnahme- und Ausgaberechnung faßt in gewissem Sinne als Gewinn die Beträge auf, die sich bar in der Kasse niedergeschlagen haben. Dies sind nach der organischen Bilanzauffassung echte Gewinne dann, wenn sich die Bestände mengenmäßig im Verlauf der Periode nicht verändert haben. Dieser in der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung vorhandene Ansatz, die echten Gewinne im Sinne der organischen Theorie zu ermitteln, wird aber dadurch wieder illusorisch, daß das Gesetz mengenmäßige Schwankungen bei der Rechnung unberücksichtigt läßt, dagegen die Berücksichtigung wertmäßiger Schwankungen fordert.

5) RStBl. 1935, S. 787.

vermögens um etwa die Hälfte oder mehr höher oder niedriger ist als der Wert des Betriebsvermögens, das am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhanden gewesen ist“ [6]).

Dem Gesetzgeber kommt es nicht auf die Verhältnisse eines einzelnen Wirtschaftsjahres an. Vielmehr hat er die Entwicklung eines Betriebes in einem längeren Zeitraum im Auge. Kleinere Schwankungen im Betriebsvermögen, die sich im allgemeinen im Laufe einiger Jahre ausgleichen, sollen die Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgabeberechnung nicht verhindern [7]). Treten aber solche unwesentliche Schwankungen regelmäßig in einer Richtung auf, entweder in der Richtung der Mehrung oder der Minderung des Betriebsvermögens, so wird man hier nicht mehr von unwesentlichen Schwankungen sprechen dürfen. In ihrer Gesamtheit ergeben diese, einzeln gesehen, unwesentlichen Schwankungen eine wesentliche Veränderung des Betriebsvermögens. Wenn sie dauernd unberücksichtigt bleiben, wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, ein großes, bei seiner Entstehung von der Steuer nicht erfaßtes Vermögen anzusammeln. Umgekehrt wird einer derart zustande kommenden wesentlichen Minderung des Betriebsvermögens nicht Rechnung getragen.

2. Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Das Gesetz definiert den Gewinn in § 4 Abs. 2 als den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Damit ist der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 2 sachlich der gleiche wie der Begriff der Einkünfte bei den im § 2 Abs. 3 Ziff. 4—7 bezeichneten Einkunftsarten, die sich aus dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Diese Formulierung soll bedeuten, daß der Gewinn oder Verlust gleich dem Unterschied zwischen den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist. Sind die Betriebseinnahmen größer, so liegt ein Gewinn, im umgekehrten Falle ein Verlust vor. Dabei sind grundsätzlich die Ist-Einnahmen mit den Ist-Ausgaben, d. h. die tatsächlich zugeflossenen Einnahmen und die tatsächlich ausgeflossenen Ausgaben miteinander zu vergleichen. Statt dessen kann nach Blümich aber auch das Soll-Verfahren Anwendung finden, bei dem die Forderungen und Schulden, die an sich in die Vermögensvergleichsrechnung gehören, ebenfalls als Einnahmen und Ausgaben behandelt werden, wenn diese

---

6) RStBl. 1935, S. 787.

7) Vgl. Zimmermann: „Die Anwendung des § 12 Abs. 1, S. 3 EinkStG.“ (1925) „bei Kleingewerbetreibenden“, i. Dt. St. Ztg. 1930, S. 449.

Art der Gegenüberstellung ständig geschieht[8]). Bei Zugrundelegung des Sollverfahrens ist jedoch zu berücksichtigen, daß Forderungen, die in einem früheren Jahr unter den steuerpflichtigen Einnahmen aufgeführt wurden, bei ihrem Eingang unberücksichtigt bleiben und wenn sich ihre Uneinbringlichkeit herausstellt, in dem betreffenden Jahr noch nachträglich an den Einnahmen dieses Jahres gekürzt werden müssen[9]).

a) Betriebseinnahmen.

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im Gesetz selbst nicht näher bestimmt. In gewissem Umfang kann man ihn aber als identisch betrachten mit dem Begriff der Einnahmen (§ 8 EinkStG. 1934), bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 4—7 EinkStG. Danach kann man als Betriebseinnahmen alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter bezeichnen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebes aus der Veräußerung des Umlaufs- oder Anlagevermögens oder aus Dienstleistungsgeschäften zufließen. Es zählen dazu die im Betrieb anfallenden Entgelte für den Verkauf von Waren und sonstigen Wirtschaftsgütern, ferner für alle Dienstleistungen, sowie alle Einnahmen aus den regulären, dem Zweck des Betriebes entsprungenen Geschäften[11]), auch wenn sie auf Anweisung des Steuerpflichtigen nicht an ihn, sondern an Dritte gezahlt werden[10]). Weiter zählen zu den Betriebseinnahmen auch die Einnahmen aus den sogenannten Hilfsgeschäften, die der Betrieb zu seiner Aufrechterhaltung und Fortsetzung mit sich bringt, also z. B. Einnahmen aus dem Verkauf nicht mehr zu verwertender Anlagegüter, Einnahmen aus den Erträgnissen von Wertpapieren, die zum Betriebsvermögen gehören.

Zu den Betriebseinnahmen zählen nicht die Einnahmen, die dem Betrieb ohne Gegenleistung zufließen. Sie wirken daher nicht gewinnerhöhend. Die Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, soweit er zum Anlagevermögen gehört, sind ebenfalls keine Betriebseinnahmen. Dies geht aus der ausdrücklichen Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 5 hervor, die auch für die vereinfachte Gewinnermittlung des § 4 Abs. 2 ähnlich

---

8) Vgl. Blümich: Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1935, S. 43.

9) Vgl. RFH., Urt. v. 4. 8. 1933, StuW. 1933, Nr. 633.

10) Vgl. RFH. Urt. v. 11. 12. 1929, StuW. 1930, Nr. 282.

11) Vgl. Kennerknecht: Kommentar zum KörpStG. v. 16. Okt. 1934, Köln 1935, Anm. 20 zu § 4 EinkStG. 1934.

wie es im § 12 des EinkStG. v. 1925 der Fall war, Geltung haben sollte [12]).

Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen ferner die durchlaufenden Posten, die ein Betrieb oder Unternehmer nur erhält, um sie Dritten auszuhändigen, also z. B. Gerichtskostenvorschüsse, die ein Anwalt von seinem Klienten erhält und abführen muß.

b) Betriebsausgaben.

Wie als Einnahmen nur die Betriebseinnahmen, so können als Ausgaben bei der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung auch nur die Betriebsausgaben angesetzt werden. Das sind Ausgaben im Sinne von Kosten, d. h. ein durch Erzeugung, Vertrieb und durch andere wirtschaftliche Leistungen verursachter Güterverzehr [13]). Nicht als Betriebsausgaben dürfen die Ausgaben angesehen werden, die als Verwendung des Einkommens anzusehen sind. Das Gesetz kennzeichnet als Betriebsausgaben in § 4 Abs. 3 die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Diese von der Rechtsprechung des RFH. entwickelte Begriffsbestimmung der Betriebsausgaben ist in das neue Gesetz übernommen worden. Es handelt sich hier um Ausgaben, die entweder unmittelbar durch den Betrieb entstanden oder zum Zwecke der Erzielung, Sicherung und Erhaltung der Betriebseinnahmen gemacht werden [14]). Gleichgültig ist es dabei, ob die Ausgaben wirklich zur Erzielung von Einkünften geführt haben, ob sie notwendig oder gar unzweckmäßig waren [15]). Das subjektive Ermessen des Betriebsleiters darüber, ob eine Ausgabe als im Interesse des Betriebes liegend angesehen werden muß, ist also entscheidend. Denn das Einkommen soll so erfaßt werden, wie es der Steuerpflichtige nach seiner Befähigung und Veranlagung tatsächlich erzielte, nicht wie es normalerweise hätte erzielt werden können [16]), entschied der RFH. Und an anderer Stelle [17]) sagt er, daß aus der Unwirtschaftlichkeit einer Ausgabe noch nicht gefolgert werden kann, daß die Ausgabe nicht zu Betriebszwecken gemacht worden ist. Für die Anerkennung der Betriebsausgabe kommt es also

12) Vgl. Oeftering: a. a. O., S. 594, ferner Kennerknecht: a. a. O., Anm. 20 zu § 4 EinkStG. 1934.

13) Vgl. Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., Leipzig 1930, S. 10.

14) Vgl. Mrozek-Peters: Kommentar zum EinkStG., Köln 1935, S. 110.

15) Vgl. Fischer: Der Begriff der Betriebsausgabe, i. Dt. St. Bl. 1936, S. 331 (0213, S. 1).

16) Vgl. RFH. Urt. v. 18. 2. 1925, StuW. 1925, Nr. 182.

17) Vgl. RFH. Urt. v. 23. 3. 1927, StuW. 1927, Nr. 685.

darauf an, daß die Ausgabe tatsächlich für betriebliche Zwecke gemacht worden ist.

Aber nicht nur solche Ausgaben, die unmittelbar zu Betriebszwecken aufgewendet werden, sondern auch solche, die nur mittelbar durch den Betrieb veranlaßt sind, gehören zu den Betriebsausgaben, z. B. Ersatzleistung, Ordnungs- und Polizeistrafen[18]). So hat der RFH. in einem Urteil vom 31. 10. 1928[19]) entschieden, daß auch Geldstrafen dann zu den Betriebsausgaben zählen können, wenn die Beziehungen zwischen der strafbaren Handlung und dem Betrieb des Täters besonders eng sind. Ein neueres Urteil vom 20. 2. 1937, RStBl. 1937, S. 427, stellt z. B. fest, daß Geldstrafen, die nach § 47 des Gesetzes über die Devisenbewirtschaftung vom 4. II. 1937 vom Reichswirtschaftsgericht gegen den Inhaber eines Unternehmens festgesetzt werden, bei ihm als Betriebsausgaben angesehen werden müssen. Ausgaben, die ihrer wirtschaftlichen Natur nach nicht mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen, also betriebsfremden Zwecken, beispielsweise für den Lebensunterhalt des Betriebsinhabers, dienen, können niemals Betriebsausgaben sein. Auch der Kaufpreis für erworbenen Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, ist nicht als Betriebsausgabe zu rechnen. Dies entspricht der Behandlung der Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden.

c) Der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung.

Für alle die Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn auf Grund der Einnahmen- und Ausgaben-Gegenüberstellung im Sinne des § 4 Abs. 2 ermitteln, ist die Frage von Bedeutung, wann die Einnahmen als tatsächlich bezogen gelten, und die Ausgaben als wirklich erfolgt zu betrachten sind.

Im § 11 des EinkStG. v. 1925 galten die Einnahmen innerhalb des Steuerabschnitts bezogen, in dem sie fällig oder tatsächlich zugeflossen waren. Dieser vom Gesetz in den Vordergrund gehobene Zeitpunkt des Fälligwerdens war schon durch die Rechtsprechung des RFH. hinfällig geworden, der in einem Urteil vom 13. 11. 1928[20]) das Fälligwerden als eine besondere Art des Zufließens betrachtete. So ist im neuen Gesetz anstelle des Fälligwerdens der Ausdruck Zufließen getreten. Einnahmen gelten innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Als tatsächlich zugeflossen

18) Vgl. Kennerknecht: a. a. O., Anm. 21 zu § 4 EinkStG. 1934.
19) StuW. 1929, Nr. 163a.
20) Vgl. StuW. 1929, Nr. 183.

gilt eine Einnahme, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das ihm zustehende Wirtschaftsgut erlangt hat[21]). In dem oben angeführten Urteil betrachtet der RFH. als zufließen „sowohl den unmittelbaren Übergang von Geld oder geldwerten Gütern in das Vermögen des Steuerpflichtigen wie auch diejenigen Fälle, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs in so greifbare Nähe gerückt und so gesichert ist, daß er wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf die er gerichtet ist, gleichzustellen ist."

Zugeflossen ist ein Betrag also nicht nur bei Barzahlung, sondern auch durch Gutschrift auf ein Bankkonto, sofern dies zum Zwecke der Erfüllung der Schuldverbindlichkeit erfolgt. Dies gilt jedoch nicht bei durchlaufenden Posten, da sie ja nicht als Einnahmen gelten. Auch Zahlung an einen Dritten zugunsten des Steuerpflichtigen gilt als Zufließen, wenn hierdurch eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen erlischt[22]).

Bei sogenannten Ersatzleistungen, d. h. wenn der Gläubiger für seine Leistung ein anderes Wirtschaftsgut erhält, liegt ein Zufließen dann vor, wenn das Ersatzgut an Erfüllungs Statt gegeben wird und der Schuldner damit allen seinen Verpflichtungen nachgekommen ist.

Eine besondere Regelung hat der Gesetzgeber für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, getroffen. Hier ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem Kalenderjahr maßgebend. Werden z. B. Zinsen kurz vor Beginn des Kalenderjahres gezahlt, zu dem sie wirtschaftlich gehören, so werden sie in das nachfolgende Jahr, das sie tatsächlich betreffen, als vereinnahmt gerechnet[23]).

Bei den Ausgaben ist entsprechend dem Zufließen bei den Einnahmen entscheidend, wann der Vermögensabgang, also die Zahlung, tatsächlich erfolgt. Nach dem Gesetz von 1934 (§ 11 Abs. 2) sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Analog dem Zufließen bei den Einnahmen können wir hier von Abfließen sprechen[24]) und müssen hierunter jedes Herausfließen aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen verstehen, durch das das Wirtschaftsgut derart in die Verfügungsmacht des Berechtigten gelangt, daß dies wirt-

---

21) Vgl. Neuschäffer: Vereinnahmung im Einkommensteuerrecht, i. Dt. St. Bl. 1936, S. 159 (011, S. 1).

22) Vgl. Neuschäffer: a. a. O., S. 161.

23) Vgl. Mrozek-Peters: a. a. O., S. 248.

24) Vgl. Fischer: Zurechnung der Ausgaben und Ausgabenverteilung, i. Dt. St. Bl. 1935, S. 123 (015, S. 1).

schaftlich der tatsächlichen Zahlung gleichzustellen ist[25]). Im einzelnen sind die Bestimmungen über die Zurechnung der Einnahmen entsprechend anzuwenden, so daß eine besondere Behandlung sich erübrigt.

Nach betriebswirtschaftlicher Auffassung ist der Tatbestand des Zufließens und Abfließens für die zeitliche Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben ohne Bedeutung. Eine richtige Erfolgsrechnung muß die Einnahmen sowohl wie die Ausgaben den Jahren als Leistungen bzw. Aufwand zurechnen, die sie betreffen. Ob also beispielsweise Pachteinnahmen im voraus in der Mitte oder nach Ende der Periode bezahlt werden, spielt für die Ermittlung des richtigen Gewinns keine Rolle. Nur solche Ausgaben und Einnahmen, die regelmäßig in gleicher Höhe wiederkehren, werden, wenn sie in den Jahren, in denen sie anfallen, Berücksichtigung finden, ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit das wirtschaftliche Ergebnis mit Ausnahme des ersten und letzten Jahres nicht wesentlich beeinflussen.

B. Die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung.

1. Voraussetzungen für die Anwendung der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung.

Der Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung als Gewinnermittlungsmethode stehen auch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt keine Bedenken entgegen, wenn Änderungen im Wert des Betriebsvermögens am Anfang und am Ende der Periode nicht vorhanden sind, oder die Wertänderungen unwesentlich sind und sich im Verlauf mehrerer Gewinnermittlungsperioden ausgleichen, so daß Werterhöhungen sich mit Wertminderungen anderer Perioden kompensieren. Die Nichtberücksichtigung solcher unwesentlichen Schwankungen stört zwar das Gewinnergebnis eines einzelnen Jahres und verstößt damit gegen das Prinzip der steuerlichen Gleichmäßigkeit, doch ist im Interesse der Wirtschaftlichkeit des Veranlagungsverfahrens und unter Berücksichtigung der Tatsache, daß Fehler über kurz oder lang durch eine gegenteilige Störung kompensiert werden, der Übergang zu einer feineren Gewinnermittlungsmethode nicht erforderlich.

Es kann nun aber sein, daß während einer Reihe von Jahren wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen

25) Vgl. Begründung zum EinkStG. v. 16. 10. 1934, RStBl. 1935, S. 40.

zwischen dem Betriebsvermögen am Anfang und am Ende der Periode nicht vorhanden sind, dann aber durch eine Sondereinnahme oder Sonderausgabe plötzlich eine wesentliche Änderung im Vermögensbestand am Ende des Steuerabschnitts eintritt, sei es, daß ausnahmsweise die Neubeschaffung von Anlagewerten oder die Vergrößerung des Warenbestandes höhere Ausgaben erforderlich macht oder daß wesentliche Teile des Betriebsvermögens veräußert werden und die Erlöse die Einnahmen besonders groß werden lassen (z. B. Verkauf entbehrlich gewordener Maschinen oder erhebliche Minderung des Warenvorrats) [26]). In einem solchen Fall erscheinen die erhöhten Einnahmen bzw. Ausgaben nur in der Einnahme- und Ausgaberechnung und erhöhen bzw. mindern den Gewinn ganz beträchtlich, ohne daß die damit verbundene Vermögensminderung bzw. Vermögensmehrung berücksichtigt wird.

Es würde dem Grundsatz der Gerechtigkeit widersprechen, wenn dem Pflichtigen der Erlös aus einer wesentlichen Verminderung seines Warenbestandes, den er in einem Jahre erzielt, als Gewinn angerechnet würde, ohne die eingetretene Verminderung der Vermögenswerte zu berücksichtigen; er müßte hier einen Gewinn versteuern, den er nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen nicht erzielt hat. Andererseits wäre es ebenfalls nicht richtig, wenn die plötzliche Erhöhung des Warenbestandes (vielleicht aus spekulativen Gründen) den Gewinn des Jahres in vollem Umfang in Höhe der Anschaffungskosten mindern würde, ohne den Zugang an Vermögen in Rechnung zu stellen.

Diese Überlegungen führen zu dem Ergebnis, daß solche wesentlichen Änderungen im Werte des Betriebsvermögens am Anfang und Ende der Periode Berücksichtigung finden müssen, wenn der Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ermittelt wird. Der Gesetzgeber hat diesem Gedanken in § 4 Abs. 2, S. 2 EinkStG. dadurch Rechnung getragen, daß er denjenigen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nur durch Aufzeichnung und Vergleich der Einnahmen und Ausgaben ermitteln, die Berücksichtigung von „wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftreten, durch Zu- oder Abschläge" gestattet. Durch diese Vorschrift soll die Einnahme- und Ausgaberechnung auch dann zum richtigen Gewinn und zur gerechten Besteuerung führen, wenn in einem Jahre aus-

---

26) Vgl. Aufermann: Die Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12, 13 EinkStG., i. Zeitgem. St. u. Bil. Fr., 1931, S. 248 f.

nahmsweise erheblichere Aufwendungen oder größere Einnahmen erfolgen [27]).

Als Schwankungen im Betriebsvermögen im Sinne der gesetzlichen Vorschrift sind nur Abweichungen im Werte des Betriebsvermögens, nicht auch in der Zusammensetzung zu betrachten [28]). Demnach bedeutet eine erhebliche Umschichtung des Betriebsvermögens noch keine Wertschwankung; dem Zugang eines Anlagegegenstandes kann z. B. eine entsprechende Vermögensminderung durch Entstehung einer Schuld oder dem Abgang eines Gegenstandes eine entsprechende Vermögensmehrung durch Entstehung einer Forderung gegenüberstehen. Eine wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankung ist nur dann anzunehmen, wenn der Wert des Betriebsvermögens um etwa die Hälfte oder mehr höher oder niedriger ist als der Wert des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres [29]).

Eine wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankung im Wert des Betriebsvermögens muß aber auch dann als vorliegend angesehen werden, wenn zwar in einem Wirtschaftsjahr die Änderung nur unwesentlich ist, sich darüber hinaus aber für eine Reihe von Jahren unwesentliche Wertänderungen im Vermögensbestande in einer Richtung ergeben. In einem solchen Fall werden die sich dauernd in derselben Richtung bewegenden, in einem Jahr unwesentlichen Schwankungen zusammengenommen zu einer wesentlichen, wie es z. B. bei einer allmählichen, sich über eine Reihe von Jahren hinaus ausdehnenden Erweiterung oder bei einem allmählichen Abbau eines Unternehmens vorkommt. Es wäre falsch, wollte man derartige, für eine Periode unwesentliche Schwankungen erst dann durch Zu- oder Abschläge berücksichtigen, wenn sie zusammengenommen wesentlich geworden sind. Das Gewinnergebnis des Jahres, in dem der Zuschlag bzw. Abschlag erfolgt, würde zwar in Höhe der bis dahin eingetretenen Vermögensmehrung bzw. Vermögensminderung korrigiert, doch wäre der Tatsache, daß der durch den Zu- oder Abschlag erhöhte Gewinn oder Verlust ja in einer Reihe von Jahren entstanden ist, nicht Rechnung getragen worden. Auch würde die bei der Einkommensteuer zutage tretende starke Progression des Steuersatzes sich sehr zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken, der in solchen Fällen für das Jahr, in dem der Zuschlag erfolgt, ein Gewinnmehr ausweist, das einer erhöhten Besteuerung unterliegt als

27) Vgl. Oeftering: a. a. O., S. 595.

28) Vgl. RFH. Urt. v. 29. 10. 30, StuW. 1931, Nr. 461.

29) Vgl. Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, RStBl. 1935, S. 785.

wenn die Ausweisung im Jahre des Entstehens erfolgt wäre, während andererseits bei einer allmählichen Minderung des Betriebsvermögens in den Jahren, in denen die Abschläge unterlassen werden, ein zu hoher Gewinn ausgewiesen wird, um dann in dem Jahr, in dem der Abschlag erfolgt, auf einmal Berücksichtigung zu finden.

Die Vorschrift über die Berücksichtigung wirtschaftlich ins Gewicht fallender Schwankungen ist eine Kann-Bestimmung, die das Finanzamt nach § 2 StAnpG. nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden hat[30]), wobei es an die Grundsätze der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit im Sinne nationalsozialistischer Weltanschauung gebunden ist. Ziel muß dabei immer sein, zu einem gerechten Besteuerungsergebnis zu gelangen und damit den Interessen des Steuerpflichtigen und des Staates zu dienen[31]). Setzt das Finanzamt entgegen den Einwendungen des Steuerpflichtigen dem Einnahmeüberschuß einen Korrektivposten wegen Vermögensmehrung hinzu, und verstößt es damit gegen billiges Ermessen, so kann der Steuerpflichtige im Wege des Berufungsverfahrens die Nichtberücksichtigung dieses Zuschlages erreichen. Andererseits kann der Steuerpflichtige auch die Ansetzung eines Abschlags infolge Vermögensminderung durch Rechtsmittel erzwingen, wenn die Nichtberücksichtigung gegen billiges Ermessen verstößt.

2. Die Durchführung der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung.

Schon zum Einkommensteuergesetz von 1925 hatte der RFH. in Auslegung des § 12 Abs. 1, S. 3 diesen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Schwankungen im Wert des Betriebsvermögens dadurch Rechnung getragen, daß er die reine Einnahme- und Ausgaberechnung zu einer erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung, die mit sogenannten Korrektivposten arbeitet, entwickelte[32]). In einem grundlegenden Urteil vom 17. 12. 1930[33]) kommt der RFH. zu dem Ergebnis, daß bei wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Schwankungen, die in einem Jahr ausnahmsweise auftreten, die Einnahme- und Ausgaberechnung auch dann weiter anwendbar bleiben soll, wenn die Änderungen im Betriebsvermögen durch Zu- oder Abschläge zu bzw. von der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt werden. Die Korrektivposten sollen in der Regel in den folgenden Jahren aufgelöst werden.

30) Vgl. Kennerknecht: a. a. O., Anm. 23 zu § 4 EinkStG. 1934.

31) Vgl. Oeftering: a. a. O., i. Dt. St. Ztg. 1936, S. 595.

32) Vgl. Aufermann: Die Einkommensberechnungsformen . . ., a. a. O., S. 249.

33) RStBl. 1931, S. 448.

a) Außerordentliche Korrektivposten.

Der RFH. unterscheidet in seinem Urteil v. 17. 12. 1930[34]) außerordentliche und ständige Korrektivposten.

Die außerordentlichen Korrektivposten treten nicht regelmäßig auf, sondern finden nur in Sonderfällen Anwendung, z. B. bei Mehr- oder Minderbeständen von Waren und Vorräten, sowie Gütern des Anlagevermögens. Wir müssen jedoch — was der RFH. in dem angezogenen Urteil nicht tut — bei den außerordentlichen Korrektivposten zwischen solchen unterscheiden, denen Wertschwankungen zugrunde liegen, die sich im Laufe einiger Jahre wieder auflösen und solchen, bei denen eine Wiederauflösung nicht erfolgt, weil die zugrundeliegende Wertschwankung nicht durch eine gegenteilige Bewegung kompensiert wird.

aa) Außerordentliche Korrektivposten, die der Auflösung unterliegen.

Wenn der RFH. in seinem Urteil vom 17. 12. 1930 davon spricht, daß die Korrektivposten in der Regel der Auflösung in den folgenden Jahren bedürfen, so meint er damit die hier zu besprechende Art. Wie wir bereits sagten, liegen diesen Korrektivposten solche Änderungen im Wert des Betriebsvermögens zugrunde, die im Laufe der folgenden Jahre durch eine gegensätzliche Wertbewegung kompensiert werden. Es ist der Fall z. B. bei der Anschaffung einer neuen Maschine, die im Verlaufe der nächsten fünf Jahre verbraucht wird, und bei der Erhöhung des Warenbestandes infolge einer einmaligen günstigen Einkaufsgelegenheit, sofern der Mehrbestand in den nächsten Jahren wieder abgesetzt wird.

Einige Beispiele sollen die Eigenart dieser außerordentlichen, der Auflösung unterliegenden Korrektivposten kennzeichnen.

1. Ein Einzelhandelsunternehmen arbeitet mit einem durchschnittlichen Betriebsvermögen von etwa RM. 6 000,—. Nun macht der Betriebsinhaber in einem Jahr von einer besonders günstigen Einkaufsgelegenheit Gebrauch und erhöht dadurch seinen Warenbestand am Ende der Periode um RM. 4 000, auf RM. 10 000,—. Die Aufwendung für diesen Mehrbestand in Höhe von RM. 4 000, sind als Ausgaben verbucht und haben den Gewinn in vollem Umfang vermindert, obwohl eine entsprechende Vermögensmehrung eingetreten ist. Um daher zu einem richtigen Gewinnergebnis zu gelangen,

34) RStBl. 1931, S. 448.

muß bei der Gewinnfeststellung zum Einnahmeüberschuß ein Zuschlag in Höhe des Warenmehrbestandes von RM. 4 000,— gemacht werden. In den nächsten zwei Jahren erfolgt der Verkauf des zusätzlichen Bestandes und zwar in jedem Jahr um RM. 2 000,—; es findet also eine Kompensation der ursprünglichen Werterhöhung des Warenbestandes statt, bis der Normalbestand wieder erreicht ist. Entsprechend der Wertminderung ist nun der für die seinerzeitige Werterhöhung gemachte Zuschlag aufzulösen, so daß er nach Verlauf von zwei Jahren verschwunden ist.

2. Ein außerordentlicher, der Auflösung unterliegender Korrektivposten ist ebenfalls bei der Anschaffung eines Gegenstandes des Anlagevermögens, der der Abnutzung unterliegt, gegeben, sofern die Anschaffung eine wesentliche Abweichung im Wert des Betriebsvermögens darstellt. Beispielsweise darf bei Ankauf einer Maschine im Werte von 6 000,— RM., die eine Nutzungsdauer von drei Jahren hat, der Anschaffungspreis den Gewinn im Jahre der Beschaffung nicht in vollem Umfang mindern, wie dies bei Anwendung der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung der Fall wäre. Auch hier muß, da der Anschaffungspreis bei den Ausgaben voll berücksichtigt worden ist, ein entsprechender Zuschlag zum Einnahmeüberschuß gemacht werden, um die vollberücksichtigte Ausgabe zu kompensieren und dadurch den richtigen Gewinn zu erhalten. Dem am Ende der Periode ermittelten Einnahmeüberschuß muß unter Berücksichtigung der Tatsache, daß im Anschaffungsjahr bereits ein Wertverzehr von 2 000,— RM. eingetreten ist, ein Korrektivposten von 4 000,— RM. hinzugefügt werden. Die Auflösung dieses Korrektivpostens erfolgt in den folgenden Jahren durch Berücksichtigung der allmählichen Verminderung der Vermögenswerte, die sich aus dem Ablauf der Nutzungsdauer der Maschine ergibt. Es erfolgt dadurch eine Verteilung der Anschaffungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung und eine Berücksichtigung eines jährlichen Wertverzehrs von RM. 2 000,—[35]).

bb) Außerordentliche Korrektivposten, bei denen eine Wiederauflösung nicht erfolgt.

Es können in einem Wirtschafstjahr ausnahmsweise wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebs-

35) Daß die allmähliche Wertminderung dieser Maschine bei der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung nicht in Erscheinung tritt, im Interesse einer richtigen Gewinnermittlung aber berücksichtigt werden muß, geht auch aus der Vorschrift des § 7 EinkStG. 1934 über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung hervor.

vermögen auftreten, ohne daß diese Schwankungen in der Folgezeit durch entgegengesetzte Wertbewegungen ausgeglichen werden. Dies wird z. B. dann der Fall sein, wenn ein Unternehmen, das bisher mit wertmäßig gleichbleibendem Betriebsvermögen arbeitete, in einem Jahr plötzlich eine Betriebserweiterung vornimmt. Dann wird das Unternehmen am Ende des Jahres, in dem die Erweiterung vorgenommen ist, unter Umständen eine wesentliche Erhöhung des Betriebsvermögens zu verzeichnen haben, die die Ansetzung eines Korrektivpostens erforderlich macht. Wird das Unternehmen für die Zukunft in dem neuen vergrößerten Umfang weitergeführt, so kann eine Auflösung des Korrektivpostens nicht erfolgen. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und Ausgaben am Ende des Erweiterungsjahres wird also durch einen Zuschlag in Höhe des Betrages, um den sich das Betriebsvermögen im Werte erhöht hat, vermehrt. Da eine Angleichung der Vermögenswerte an den früheren Stand nicht erfolgt, kann eine Auflösung des Korrektivpostens nicht in Frage kommen. Die für die Betriebserweiterung (Betriebsvermögenserhöhung) gemachten besonderen Aufwendungen sind durch den Zuschlag zur Einnahmen- und Ausgabendifferenz berücksichtigt worden, so daß in den folgenden Jahren bei wertmäßig gleichbleibenden Beständen die reine Einnahme- und Ausgaberechnung wieder Anwendung finden kann.

b) Ständige Korrektivposten.

Neben den außerordentlichen Korrektivposten unterscheidet der RFH. ständige Korrektivposten[36]). Er versteht hierunter solche Zu- und Abschläge, die sich bei Steuerpflichtigen, die eine Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben vornehmen, daraus ergeben, daß sie neben den Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben die Debitoren und Kreditoren aufzeichnen und eine Art Doppelrechnung vornehmen, die einem Teilvermögensvergleich gleichkommt, der den Mehr- oder Minderbestand der kompensierten Forderungen und Schulden am Schluß des Kalenderjahres gegenüber dem Stand am Schluß des vorangegangenen Kalenderjahres umfaßt. Im allgemeinen brauchen Forderungen und Schulden bei der Einnahme- und Ausgaberechnung nicht festgehalten zu werden. Es kann jedoch vorkommen, daß der Steuerpflichtige eine solche zusätzliche Ausweisung der Forderungen und Schulden für zweckmäßig hält. In solchen Fällen will der RFH. die Ausweisung der Forderungen und Schulden und ihre Berücksichtigung in Form

36) Vgl. RFH. Urt. v. 17. 12. 1930, RStBl. 1931, S. 448.

von Korrektivposten gestatten, da es in der Regel unbillig wäre, „wenn die Finanzbehörden ohne besondere Gründe verlangen wollten, daß der Steuerpflichtige solche von ihm gewünschte und belegte, sozusagen ständige Korrektivposten, aus seinen Aufzeichnungen beseitige“ [37]).

Die Vermögensmehrung oder Vermögensminderung aus dem Vergleich der Debitoren und Kreditoren am Anfang und Ende der Periode ergibt zusammen mit dem Ergebnis des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs den Gewinn.

Wir erhalten so folgendes Beispiel einer erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung mit außerordentlichen und ständigen Korrektivposten.

Einnahmen 1936	RM. 15 000,—
Ausgaben 1936	„ 10 000,—
Einnahmeüberschuß	RM. 5 000,—
Außerordentlicher Korrektivposten, hervorgerufen durch einen Warenmehrbestand (Zuschlag)	RM. 3 000,—
	RM. 8 000,—
Ständiger Korrektivposten infolge Minderbestand an kompensierten Debitoren und Kreditoren (Abschlag)	RM. 2 000,—
Gewinn 1936	RM. 6 000,—

C. Anwendungsgebiet des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs.

Über das Anwendungsgebiet der Einnahmen- und Ausgabenrechnung ist im Gesetz selbst nichts gesagt. Grundsätzlich kann die vereinfachte Gewinnermittlung auf Grund des § 4 Abs. 2 EinkStG., die wir als reine Einnahme- und Ausgaberechnung und als erweiterte Einnahme- und Ausgabenrechnung kennen gelernt haben, bei den Steuerpflichtigen Anwendung finden, für die nach § 2 Abs. 4 EinkStG. als Einkünfte der Gewinn in Frage kommt, soweit die Gewinnermittlung nicht auf Grund der weiter unten zu behandelnden partiellen Vermögensvergleichsrechnung oder des totalen Vermögensvergleichs zu erfolgen hat und soweit die Vorschriften des § 29 EinkStG. 1934 über die Veranlagung nach Durchschnittssätzen nicht eingreifen.

37) Vgl. RFH. Urt. v. 17 12. 1930, RStBl. 1931, S. 448.

Keine Anwendung finden kann die vereinfachte Gewinnermittlung demnach bei den Kaufleuten, die verpflichtet sind, ordnungsmäßige Bücher im Sinne des HGB. zu führen, da sie ihren Gewinn nach § 5 EinkStG. unter Zugrundelegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung feststellen müssen. Zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichtet sind alle Vollkaufleute im Sinne der §§ 1 bis 4 HGB. In der Regel ist die Eintragung ins Handelsregister das Kennzeichen für die Eigenschaft des Vollkaufmanns, so daß die erfolgte Eintragung ins Handelsregister die Anwendung des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs ausschließt [38]).

Ferner kommt die Anwendung der Einnahme- und Ausgaberechnung bei den Steuerpflichtigen nicht in Frage, die tatsächlich ordnungsmäßige Bücher mit Bestandsvergleichen führen, ohne dazu verpflichtet zu sein. Hier greift die partielle Vermögensvergleichsrechnung des § 4 Abs. 1 Platz. Endlich scheiden für die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 die Steuerpflichtigen aus, die nach § 161 RAO. zur Buchführung mit Bestandsaufnahmen verpflichtet sind. Nach dieser Vorschrift sind alle Personen, deren Gesamtumsatz über RM. 200 000,— im Jahr beträgt oder die ein Betriebsvermögen von mehr als RM. 50 000,— oder ein land-, forstwirtschaftliches oder gärtnerisches Vermögen von mehr als RM. 100 000,— besitzen, oder deren Gewerbeertrag oder deren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr als RM. 6 000,— im Jahr betragen, verpflichtet, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßige Abschlüsse zu machen. Für diese Steuerpflichtigen kommt die Anwendung der reinen bzw. erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung aus dem Grunde nicht in Betracht, weil sie, sei es auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder freiwillig Bestandsaufnahmen machen, die die Grundlage für die bessere Methode der Gewinnermittlung, nämlich die auf Grund des Vermögensvergleichs bilden.

Es bleiben somit für die Anwendung der Einnahme- und Ausgaberechnungen im wesentlichen die Kleingewerbetreibenden, Handwerker, Angehörigen der freien Berufe und die kleinen Land- und Forstwirte übrig, soweit sie nicht auf Grund der obigen Ausführungen eine andere Gewinnermittlungsmethode anwenden müssen. Für diese Kategorie der Steuerpflichtigen ist sowohl die reine als auch die erweiterte Einnahme- und

38) Durch die soeben veröffentlichte Novelle zum EinkStG. vom 1. 2. 1938 (RStBl. 1938, S. 97) wird jetzt einheitlich bestimmt, daß die Gewinnermittlung nach § 5 von solchen Gewerbetreibenden anzuwenden ist, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist (Artikel I. Ziff. 2). Diese Bestimmung bringt nur eine Klarstellung des bisherigen Rechtszustandes.

Ausgaberechnung bestimmt, da hier im allgemeinen die Voraussetzungen gegeben sind, die die Anwendung der vereinfachten Gewinnermittlung rechtfertigen, nämlich geringes und auf die Dauer gesehen ziemlich konstantes Betriebsvermögen, das nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen aufweist. Aus diesem Grunde können sich diese Steuerpflichtigen in der Regel mit der Aufzeichnung ihrer Einnahmen und Ausgaben begnügen und aus der Gegenüberstellung dieser beiden Posten, bei ausnahmsweise auftretenden Vermögensschwankungen unter Zuhilfenahme von Korrektivposten ihren Gewinn ermitteln.

II. Die Gewinnermittlung auf Grund des Vermögensvergleichs.

Wir kommen jetzt zur Darstellung der Gewinnermittlungsmethoden auf Grund eines Vergleichs des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Diesen Gewinnermittlungsverfahren, die sich aus den §§ 4 Abs. 1 und 5 EinkStG. 1934 ergeben, kommt für die Praxis eine größere Bedeutung zu als der reinen und erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung. § 5 EinkStG. schreibt für die buchführungspflichtigen Kaufleute den totalen Vermögensvergleich auf Grund der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellten Handelsbilanz vor, wobei die besonderen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Entnahmen, die Einlagen, die Betriebsausgaben und die Bewertung zu befolgen sind, während § 4 Abs. 1 EinkStG., der grundsätzlich für alle übrigen Steuerpflichtigen gilt (soweit für sie nicht die vereinfachte Gewinnermittlung auf Grund des Einnahme- und Ausgabevergleichs in Frage kommt), die Gegenüberstellung der Betriebsvermögen unter Außerachtlassung des Grund und Bodens, also eine partielle Vermögensvergleichsrechnung verlangt. Das letztere Verfahren setzt zwar keine ordnungsmäßige Buchführung im Sinne des HGB. voraus. Doch haben die Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach dieser Methode ermitteln, am Ende eines jeden Geschäftsjahres eine Aufstellung über die Vermögenswerte und die Schulden, sowie eine lückenlose Aufzeichnung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben vorzunehmen, wenn sie nicht gemäß § 161 Abs. 1 Ziffer 1 RAO. unter gewissen Voraussetzungen gezwungen sind, zum Zwecke der Besteuerung laufend Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

A. Die partielle Vermögensvergleichsrechnung.

Wie wir schon andeuteten, handelt es sich bei dieser Gewinnermittlungsmethode um einen Teilbestandsvergleich, weil der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden in den Vermögensvergleich nicht mit einbezogen wird. Im übrigen denkt der Gesetzgeber bei der Gegenüberstellung des Betriebsvermögens an das Reinvermögen, das bei Einzelkaufleuten beispielsweise in dem veränderlichen Kapitalkonto seinen Ausdruck findet. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu vergleichen. Diese Formulierung ist unter Zugrundelegung des Begriffs des Bilanzenzusammenhangs (Bilanzidentität) zwischen Schlußbilanz und Eröffnungsbilanz entstanden [39]).

Die Vermögensvergleichsrechnung ist dadurch gekennzeichnet, daß sie den Gewinn aus der Veränderung der positiven und negativen Vermögensbestände am Schluß der Periode gegenüber dem Anfang ermittelt. Dabei müssen die zu betriebsfremden Zwecken erfolgten Entnahmen und die von außen bewirkten Einlagen berücksichtigt werden. Im Gegensatz zu dieser Bestandsveränderungsrechnung besteht das Wesen der Gewinn- und Verlustrechnung darin, daß sie den Gewinn als Saldo der positiven und negativen Einzelerfolge aus den verschiedenen Erfolgsquellen ermittelt.

Bei der Ermittlung der dem Bestandsvergleich unterliegenden Betriebsvermögen ist die Vermögensfeststellung nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck, um durch Vergleich die Vermögensspanne, d. h. den Gewinn zu erhalten. Daher ist die Erfassung des Vermögens in seiner richtigen absoluten Höhe weniger von Wichtigkeit als der Grundsatz, die zu vergleichenden Vermögen nach gleichen Grundsätzen zu berechnen.

1. Geltungsbereich der partiellen Vermögensvergleichsrechnung.

Die partielle Vermögensvergleichsrechnung muß als die Grundmethode der steuerlichen Gewinnermittlungsverfahren bezeichnet werden, da sie dem allgemeinen Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EinkStG. entspricht. Anwendung findet sie grundsätzlich bei all den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht nach § 5 Abs. 1 zu ermitteln haben, d. h. also nicht verpflichtet sind, ordnungsmäßige Bücher im Sinne des HGB. zu führen

39) Vgl. Hauptteil, Abschnitt II. A. 6. b. S. 91 ff.

und bei denen, die nicht nach § 4 Abs. 2 von der vereinfachten Gewinnermittlung auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs Gebrauch machen. Der Kreis der Steuerpflichtigen, der sich der partiellen Vermögensvergleichsrechnung bedient, besteht demnach im wesentlichen aus Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden mit Ausnahme der Vollkaufleute und aus selbständigen Berufstätigen, soweit sie nicht auf Grund im wesentlichen gleicher Vermögensbestände am Anfang und Ende des Wirtschaftsjahres lediglich den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben ermitteln.

Die Anwendung des partiellen Vermögensvergleichs ist an das Vorhandensein einer ordnungsmäßigen Buchführung im Sinne des § 162 RAO., nicht im Sinne des HGB. gebunden. Es genügt nicht etwa, daß der Steuerpflichtige am Schluß des Steuerabschnitts — wie es an sich zur Feststellung der Vermögensmehrung bzw. -Minderung ausreichen würde — lediglich eine Inventur macht und dadurch seine aktiven und passiven Vermögenswerte feststellt. Er muß daneben auch sämtliche Einnahmen und Ausgaben festhalten, damit Vermögensumschichtungen festgestellt und die gemachten Ausgaben daraufhin kontrolliert werden können, ob es sich um Betriebsausgaben handelt, oder um andere zu betriebsfremden Zwecken gemachte nicht abzugsfähige Ausgaben.

Bei der partiellen Vermögensvergleichsrechnung ist das Betriebsvermögen stets für den Schluß des Kalenderjahres, d. h. für den 31. Dezember jeden Jahres festzustellen, so daß der Gewinn des jeweiligen Kalenderjahres der Einkommensteuer unterworfen wird [40]) [41]). Dies gilt heute im Gegensatz zum Einkommensteuergesetz von 1925 auch für solche Gewerbetreibende, die Bücher im Sinne des HGB. ordnungsgemäß führen, ohne dazu verpflichtet zu sein. Das Gesetz spricht in § 4 EinktSG. zwar auch weiterhin vom „Wirtschaftsjahr". Diese Begriffsbestimmung könnte den Eindruck erwecken, als ob als Wirtschaftsjahr im Rahmen der Gewinnermittlungsmethode des § 4 Abs. 1 das Geschäftsjahr des Kaufmanns gelten sollte. Das Wirtschaftsjahr hat aber gemäß § 2 Abs. 5 nur für zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichtete Gewerbetreibende Bedeutung, kann also bei der partiellen Vermögensvergleichsrechnung nicht als Grundlage der Gewinnermittlung dienen.

40) Vgl. Peters: Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr im Einkommensteuergesetz 1934, i. Dt. St. Bl. 1935, S. 137 (042, S. 1).

41) Das landwirtschaftliche Wirtschaftsjahr rechnet gemäß § 2 Abs. 5 Ziff. 2 EinkStG. in jedem Falle vom 1. 7. bis 30. 6. jeden Jahres, gleichgültig, ob der Landwirt Bücher führt oder nicht. Dies erscheint deshalb zweckmäßig, weil an diesem Zeitpunkt die Bestände aus der alten Ernte fast gänzlich verkauft sind, die neue Ernte aber noch nicht begonnen hat.

Führt ein Steuerpflichtiger ordnungsmäßige Bücher im Sinne des HGB., ohne dazu verpflichtet zu sein und stimmt das vom Steuerpflichtigen gewählte Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, so ist die am Schluß des Kalenderjahres aufgestellte Bilanz eine geeignete Grundlage für die Ermittlung des steuerlichen Betriebsvermögens. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz greift aber bei der partiellen Vermögensvergleichsrechnung nicht ein, d. h. die handelsrechtlichen Buchführungs- und insbesondere Bewertungsgrundsätze haben hier keine Bedeutung. Für die partielle Vermögensvergleichsrechnung sind allein die in den nachfolgenden Abschnitten darzulegenden steuerrechtlichen Vorschriften für die Ermittlung des Betriebsvermögens anzuwenden.

2. Das Betriebsvermögen als Gegenstand des Bestandsvergleichs.

Die Vermögensvergleichsrechnung hat die Ermittlung des Reinvermögenszuwachses zum Ziel. Dies geschieht, indem der Wert des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres dem Betriebsvermögen zu Beginn des Wirtschaftsjahres gegenübergestellt wird. Wir müssen uns daher zunächst fragen, wieweit erstreckt sich der Vermögensbegriff und nach welchen Gesichtspunkten sind die Begriffe Vermögen und Erfolg gegeneinander abzugrenzen. Um den Gewinn in seiner richtigen Höhe zu ermitteln, ist es notwendig, das Betriebsvermögen in seinem ganzen Umfang und in seiner ganzen Höhe zu erfassen. Werden einzelne Vermögenswerte am Schluß des Wirtschaftsjahres dem Betriebsvermögen nicht zugerechnet, so ergibt sich ein zu kleines Endvermögen und damit ein zu niedriger Gewinn.

a. Die Abgrenzung des Begriffs „Betriebsvermögen" vom sonstigen Vermögen.

Zum Betriebsvermögen zählen alle Wirtschaftsgüter positiver und negativer Art, die dem Betrieb dienen. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob dem Unternehmer das bürgerlichrechtliche Eigentum an den Gegenständen zusteht, sondern es genügt, wenn ihm die Wirtschaftsgüter wirtschaftlich gehören, d. h. sich in seiner Verfügungsgewalt befinden. Der steuerrechtliche Eigentumsbegriff hat hiernach eine gewisse Ähnlichkeit mit dem privatrechtlichen Eigenbesitz des § 872 BGB. „Welche Wirtschaftsgüter für die Einkommensteuer dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, ergibt sich in den meisten Fällen aus

ihrer tatsächlichen Beziehung zum Betrieb" [42]). Das bedeutet, daß die Gegenstände dem Betrieb und seinen Zwecken gewidmet sein müssen. Bestehen hierüber Zweifel, so ist nach dem wirklichen Willen des Steuerpflichtigen zu entscheiden, für dessen Feststellung der Verwendungszweck und die buchmäßige Behandlung des Gegenstandes brauchbare Anhaltspunkte bieten [43]). So zählt z. B. das auf den Namen eines Gesellschafters einer OHG. eingetragene Grundstück zum Betriebsvermögen der OHG., wenn es von dieser tatsächlich als Geschäftsvermögen betrachtet wird [44]). Ebenso gehören unter Eigentumsvorbehalt gelieferte Maschinen zum Betriebsvermögen. Nicht mehr zum Betriebsvermögen gehört jedoch die verkaufte Ware, an der die liefernde Firma noch Eigentum hat, die aber bereits als ausgeschieden betrachtet werden muß, weil ja anstelle der Ware eine Forderung entstanden ist, die nunmehr als zum Betriebsvermögen gehörend zu betrachten ist.

Zum Betriebsvermögen gehört auch der Grund und Boden, sofern er zum Anlagevermögen gehört. Durch besondere gesetzliche Vorschrift bleibt er jedoch bei der Gewinnermittlung im Rahmen der partiellen Vermögensvergleichsrechnung vom Bestandsvergleich ausgeschlossen. Wir kommen auf diese Vorschrift noch eingehend zu sprechen [45]).

Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom sonstigen Vermögen ist für den Steuerpflichtigen insofern von großer Bedeutung, als nur bei der Einbeziehung von Vermögensteilen in das Betriebsvermögen Wertänderungen, die im Laufe des Wirtschaftsjahres an diesen Vermögensteilen eintreten, den Geschäftsgewinn berühren. Wertänderungen dagegen, die z. B. das Privatvermögen betreffen, sind für das Einkommen bzw. den Gewinn ohne Bedeutung. So kommen bei Effekten, die zum Privatvermögen gehören, Kursgewinne bezw. -verluste — abgesehen von den Spekulationsgeschäften nach § 23 EinkStG. 1934 — für die Einkommensteuer nicht in Betracht, während bei der Zugehörigkeit der Effekten zum Betriebsvermögen Kursveränderungen den Gewinn grundsätzlich beeinflussen.

Nur beim Einzelkaufmann ist die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ein besonderes Problem. Bei Handelsgesellschaften ist alles Vermögen, was die Gesellschaften selbst besitzen, Betriebsvermögen ohne Rücksicht darauf, ob es dem Gewerbebetrieb gewidmet ist oder nicht [46]).

42) RFH. Urteil vom 29. 11. 1933, RStBl. 1934, S. 404.
43) Vgl. RFH. Urteil vom 29. 11. 1933, RStBl. 1934, S. 404.
44) Vgl. RFH. Urteil vom 27. 11. 1924. StuW. 1925, Nr. 39.
45) Vgl. Hauptteil Abschnitt II. A. 2. c, S. 54 ff.
46) Vgl. RFH. Urteil vom 27. 11. 1924, StuW. 1925, Nr. 39. Vgl. auch Bühler, Bilanz u. Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936, S. 81.

Der RFH. unterscheidet hinsichtlich der Zurechnung von Gegenständen zum Betriebs- oder Privatvermögen drei verschiedene Vermögensgruppen [47]):

1) Notwendiges Betriebsvermögen. Hierher gehören alle Wirtschaftsgüter, die ihrem Sinn und Zweck entsprechend unmittelbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und daher zum sonstigen Vermögen des Steuerpflichtigen nicht gehören können. Solche aus ihrer Natur heraus als betriebszugehörig zu betrachtenden Wirtschaftsgüter sind z. B. Fabrikanlagen, Maschinen, Waren, Warenforderungen usw. Auf die buchmäßige Behandlung dieser Gegenstände kommt es dabei nicht an.

2) Notwendiges Privatvermögen. Es handelt sich hier um Gegenstände, die nur zum Privatvermögen gehören können, auch wenn der Steuerpflichtige sie dem Betriebsvermögen zurechnen will und sie in seinen Geschäftsbüchern verbucht. Dazu gehören alle Vermögenswerte, die für den persönlichen Gebrauch des Steuerpflichtigen oder seine Angehörigen erworben werden, wie z. B. Wohnungseinrichtung, Schmuck usw. Hierzu zählen ferner die sogenannten Liebhaberwerte, wie Briefmarkensammlungen u. ä.

3) Gewillkürtes Betriebsvermögen. Es sind solche Gegenstände, deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen im wesentlichen davon abhängt, ob der Kaufmann sie als solche behandeln will und die ihrer Natur nach sowohl zum Betriebsvermögen als auch zum Privatvermögen gehören können. Ausschlaggebend ist hier der Wille des Steuerpflichtigen, der klar zum Ausdruck gebracht werden muß [48]), und namentlich aus der buchhalterischen Behandlung der Gegenstände ersichtlich ist. Ein typisches Beispiel für solche gekorenen Wirtschaftsgüter sind Wertpapiere.

Dient ein Vermögensgegenstand gewerblichen und privaten Zwecken, wie es bei Grundstücken oft der Fall ist, so gehört der betrieblich genutzte Grundstücksteil einkommensteuerrechtlich zum Betriebsvermögen. Diese durch die Rechtsprechung zum EinkStG. 1925 geschaffene Regelung ist durch die Änderung der Rechtslage hinsichtlich der gemischtgenutzten Grundstücke im RBewG. 1934 nicht berührt worden. Nur wenn der gewerblich genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist, unterbleibt die Zurechnung zum Betriebsvermögen [49]) [50]).

---

47) Vgl. RFH. Urteil vom 7. 11. 1929, RStBl. 1930, S. 39.

48) Vgl. RFH. Urteil vom 12. 12. 1935, StuW. 1936, Nr. 79.

49) Vgl. RFH. Urteil vom 6. 11. 1935, RStBl. 1936, S. 278.

50) Eine untergeordnete Bedeutung in diesem Sinne ist nach der Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934

b. Der Umfang der Aktivierungs- und Passivierungspflicht.

Das Gesetz selbst kennt keine Vorschriften darüber, wann und in welcher Höhe Wirtschaftsgüter beim Vermögensvergleich berücksichtigt werden müssen. Dagegen hat der RFH. in verschiedenen Urteilen zu den Fragen der Aktivierung und Passivierung Stellung genommen. Besondere Bedeutung haben diese Fragen für zur Büchführung im Sinne des HGB. verpflichtete Steuerpflichtige, aber auch für diejenigen, die ohne dazu verpflichtet zu sein, ordnungsmäßige Bücher führen, gelten sie in gleichem Maße. Hier müssen die Wirtschaftsgüter in die Bilanz aufgenommen werden. Bei nichtbuchführenden Kaufleuten handelt es sich bei der Aktivierung und Passivierung darum, ob die fraglichen Wirtschaftsgüter beim Bestandsvergleich berücksichtigt werden müssen [51]).

Die Bilanzierungspflicht geht steuerrechtlich bedeutend weiter als handelsrechtlich. Das hat seinen Grund darin, daß das Steuerrecht nicht nur wie das von den Grundsätzen des Gläubigerschutzes beherrschte Handelsrecht Höchstwertvorschriften aufstellt, sondern auch für die Bewertung nach unten Grenzen setzt.

Ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut liegt dann vor, wenn „es gegen Entgelt erworben und nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist und nach eben dieser Vekehrsauffassung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichenden Wert für die gewerbliche Unternehmung besitzt. Unter diese Wirtschaftsgüter können geeignetenfalls auch solche Erwerbungen fallen, die weder körperliche Sachen sind, noch Rechte im Sinne des BGB. begründen; freilich stellt noch keineswegs jeder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar [52]).

Bei vorstehend zitiertem Urteil handelt es sich darum, ob das Recht auf Unterlassung eines Wettbewerbs, zu dem sich eine Firma einer anderen gegenüber gegen Zahlung eines Entgelts verpflichtet hatte, in die Vermögensaufstellung mit aufzunehmen sei. Der RFH. hat das bejaht und dabei ganz allge-

---

dann anzunehmen, wenn der Wert des gewerblich genützten Grundstücksteils nicht mehr als ein Fünftel des Gesamtgrundstückswertes ausmacht, und RM. 10 000.— nicht übersteigt.

51) Vgl. Mrozek-Peters, a. a. O., S. 140/141.

52) RFH. Urteil vom 27. 3. 1928, StuW. 1928, Nr. 417.

mein folgende Voraussetzungen für das Vorhandensein eines Wirtschaftsgutes gefordert [53]):

1) Der Betrieb muß Aufwendungen für das Wirtschaftsgut gemacht haben, um in seinen Besitz zu gelangen. Diese Aufwendungen brauchen nicht unmittelbar in Geldform erfolgt zu sein, auch bei der Selbstherstellung von Wirtschaftsgütern besteht Aktivierungspflicht.

2) Das Wirtschaftsgut muß nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung fähig sein und über die Dauer eines einzelnen Steuerabschnitts hinaus für die Unternehmung Wert haben.

Liegt eine dieser Voraussetzungen nicht vor, z. B. bei selbstgemachten Erfindungen, die oft ein völlig unsicheres und wenig greifbares Gut darstellen, so besitzt der Kaufmann Ermessensfreiheit, die Aufwendungen zu aktivieren oder nicht. Andererseits kann aber gerade bei Aufwendungen für selbstgemachte Erfindungen Aktivierungspflicht bestehen [54]).

Ein anderes Urteil, in dem der RFH. die Aktivierung einer Zahlung für eine Schankkonzessionssteuer, die persönlich erteilt wurde, ablehnt, sagt dazu: „Es muß sich immer um ein Gut handeln, das sozusagen greifbar ist, d. h. bei einer Veräußerung des ganzen Unternehmens als Einzelheit ins Gewicht fallen würde, oder um etwas, das dem Betriebe für die Zukunft zugute kommt, sich aber nicht so ins allgemeine verflüchtigt, daß es nicht als Steigerung des Geschäftswertes (Goodwill) des ganzen Unternehmens in die Erscheinung tritt" [55]).

Für immaterielle Werte, z. B. den Geschäftswert, die von der Verkehrsauffassung als bewertungsfähig angesehen werden, besteht eine Aktivierungspflicht dann, wenn sie entgeltlich erworben worden sind oder sonstige Aufwendungen dafür gemacht wurden.

Eine Wertsteigerung oder Vermögensverbesserung ist nicht unbedingte Voraussetzung für die Aktivierungspflicht. Diese Auffassung des RFH., die in einem Urteil vom 7. 7. 1926 [56]) zum Ausdruck kommt und auch für das geltende Recht Geltung haben dürfte [57]), erklärt z. B. die Kosten einer Geschäftsverlegung als aktivierungspflichtig, obwohl eine Werterhöhung

53) Vgl. Senf, Aktivierungsrecht, -zwang, -verbot, in Dt. St. Bl. 1935, S. 585 (0202 S. 1).
54) Vgl. RFH. Urteil vom 8. 5. 1929, StuW. 1929, Nr. 497.
55) RFH. Urteil v. 21. 10. 1931, StuW. 1932, Nr. 244.
56) Vgl. RFH. Amtl. Slg. Bd. 19, S. 201.
57) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 86.

wahrscheinlich nicht eingetreten ist. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ist es unhaltbar, daß ein Kaufmann gezwungen sein soll, die mit einer Geschäftsverlegung verbundenen Kosten, auch wenn dadurch eine Umsatz- oder Wertsteigerung nicht erzielt wird, zu aktivieren. Eine Erklärung für die Einstellung des RFH. ist wohl darin zu suchen, daß er diese Frage lediglich vom Standpunkt der Aufwandsverteilung betrachtet.

Von diesem Grundsatz ausgehend stellt der RFH. recht hohe Anforderungen an die Aktivierungspflicht. So z. B., wenn er die Aufwendungen für die Erlangung des Rechts, eine Firma benutzen zu dürfen [58]), oder zur Sicherung der Ausnutzung eines Mietrechts [59]), ferner für die Aufstellung von Reklametafeln [60]) im vollen Umfang fordert. Ein weiteres in dieser Richtung liegendes Urteil vom 15. 5. 1929 [61]) verlangt sogar die Aktivierung von Zuschüssen für Stromanschluß, die ein Stromabnehmer einem Elektrizitätswerk zahlt, obwohl die Leitung im Eigentum des Elektrizitätswerks bleibt.

Das Einkommensteuergesetz von 1934 hat die Aktivierungspflicht für eine Reihe von Wirtschaftsgütern durch besondere Vorschriften durchbrochen. So können die kurzlebigen Wirtschaftsgüter nach § 6 Ziff. 1 EinkStG. in die Vermögensrechnung aufgenommen werden oder auch im Jahr der Anschaffung voll über Unkosten abgebucht werden. Wir werden auf die Möglichkeit der Sofortabschreibung kurzlebiger Wirtschaftsgüter in einem späteren Abschnitt noch zu sprechen kommen [62]).

Eine der betriebswirtschaftlichen Auffassung entsprechende Lösung hat die Frage der Behandlung des laufenden Erhaltungsaufwandes, der nicht zu aktivieren ist, gefunden. Wann laufender Aufwand vorliegt, ist nicht allgemein festzustellen, sondern kann nur vom Standpunkt des einzelnen Betriebs aus beurteilt werden. „Der Begriff des laufenden Erhaltungsaufwandes kann nicht allein nach der einzelnen Ausgabe und ihrem Einfluß auf den betreffenden Gegenstand, als vielmehr nach der ganzen Art der Ausgaben und dem Umfang des einzelnen Betriebes erklärt werden. Unter ihn fallen diejenigen Aufwendungen,

58) Vgl. RFH. Urt. v. 22. 12. 1927, StuW. 1928, Nr. 116.
59) Vgl. RFH. Urt. v. 16. 11. 1927, RStBl. 1928, S. 45.
60) RFH. Urt. v. 20. 3. 1930, StuW. 1930, Nr. 491.
61) Vgl. RFH. Amtl. Slg. Bd. 25, S. 174.
62) Vgl. Hauptteil, II. A. 5. e. aa., S. 81 ff. Inzwischen ist durch die soeben erfolgte Veröffentlichung der Novelle zum EinkStG. vom 1. 2. 1938 die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, die nach dem 30. 9. 1937 bestellt sind, aufgehoben worden.

die im Rahmen des ganzen Betriebes von wirtschaftlichen Gesichtspunkten aus gesehen als laufende Aufwendungen erscheinen“ [63]). Das Wesentliche ist, daß die laufenden Aufwendungen in jedem Jahr in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren und daher für das Endergebnis der Gewinnermittlung auch ohne Bedeutung ist, ob sie einzeln aktiviert und dann entsprechend ihrer Nutzungsdauer abgeschrieben werden oder ob sie in dem Jahre, in dem sie anfallen, in voller Höhe abgebucht werden.

Entsprechend der Aktivierungspflicht für aktive Vermögenswerte besteht steuerrechtlich auch eine Passivierungspflicht, obwohl der Staat aus seiner Interessenlage heraus im allgemeinen nicht darauf bedacht zu sein braucht, die abziehbaren oder negativen Vermögenswerte vollzählig zu erfassen [64]). Zu den passivierungspflichtigen oder negativen Wirtschaftsgütern zählen immer die echten Verbindlichkeiten, sei es daß sie aus der Anschaffung von Vermögenswerten herrühren, oder als einseitige Verpflichtung, z. B. aus bereits geltend gemachten Schadensersatzforderungen [65]), entstanden sind. Gleichgültig ist dabei, ob sie bereits fällig sind oder nicht. Erforderlich ist nur, daß sie am Schluß des Wirtschaftsjahres bereits entstanden sind [66]). Wie echte Verbindlichkeiten werden auch die Wertberichtigungsposten behandelt, soweit ihnen eine tatsächliche Wertminderung eines Aktivpostens zugrunde liegt.

Schwierigkeiten bietet jedoch im Einzelfall die Beantwortung der Frage, inwieweit der Steuerpflichtige bei der Vermögensaufstellung Passivierungen für solche eventuell eintretenden Verluste oder Ausfälle vornehmen darf, die zwar rechtlich noch nicht entstanden sind, mit deren Eintritt nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aber gerechnet werden muß. Es handelt sich hier um die Untersuchung der Frage, ob diese Posten Eigenkapital also Gewinn oder ob sie tatsächliche durch Risiken begründete Aufwendungen darstellen.

Der RFH. unterscheidet hier zwischen Rücklagen und Rückstellungen [67]). Passivierungsfähig sind nach seiner Ansicht die Rückstellungen, d. s. Verbindlichkeiten, die zwar noch nicht

---

63) RFH. Urt. v. 4. 3. 1931, StuW. 1931, Nr. 783.

64) Allerdings kann die Steuerbehörde auch ein Interesse an der restlosen Erfassung der Schulden haben, nämlich dann, wenn der Kaufmann nichts verdient oder gar einen Verlust erlitten hat. Die Nichtansetzung der Schulden in diesem Verlustjahr würde dem Steuerpflichtigen in den folgenden Jahren, wenn die Unternehmung wieder mit Gewinn arbeitet, die Möglichkeit bieten, durch Wiedereinsetzung der Schulden den Gewinn zu verringern.

65) Vgl. RFH. Urt. v. 13. 7. 1933, StuW. 1933, Nr. 638.

66) Vgl. RFH. Urt. v. 17. 4. 1929, StuW. 1929, Nr. 600.

67) Vgl. RFH. Urt. v. 17. 12. 1929, StuW. 1930, Nr. 265.

entstanden sind, mit deren Eintritt aber mit großer Wahrscheinlichkeit gerechnet werden muß. Entscheidend ist, daß am Bilanzstichtag bereits eine Schuld vorhanden oder ein Verlust zu erwarten ist und wirtschaftlich das abgelaufene Jahr davon betroffen wird. „Der Kaufmann darf Ansprüche, die aus einem in dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr eingetretenen Ereignis herrühren, bei Aufstellung seiner Abschlußbilanz durch Einsetzung eines Passivpostens berücksichtigen, wenn und soweit er mit dieser Verbindlichkeit rechnen durfte. Als Anhalt kann dienen, ob ein Käufer des ganzen Betriebes durch das Drohen der Ausgaben in seinem Gebot beeinflußt worden wäre. Notwendig ist nur, daß die Ausgaben das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen“ [68]).

Passivierungsfähig sind also z. B. Rückstellungen für Schulden aus noch nicht veranlagten Steuern: „Beim Kaufmann gehören auch Steuerschulden in den Vermögensvergleich ohne Rücksicht auf ihre Fälligkeit. Maßgebend für die Passivierung ist der Grundsatz, daß gleichgültig, ob die Steuerschuld schon entstanden ist, sie in dem Jahr berücksichtigt werden kann, das sie wirtschaftlich belastet“ [69]). Ebenso sind transitorische Passiva zu behandeln, beispielsweise am Ende des Jahres noch nicht fällig gewordene, aber bereits das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffende Zinsen.

Im Gegensatz zu diesen Rückstellungen spricht der RFH. von Rücklagen, wenn es sich um Verbindlichkeiten handelt, die am Bilanzstichtag noch nicht bestanden haben, aber für das zukünftige Wirtschaftsjahr zu erwarten sind [70]). Solche Posten stellen keine echten Verbindlichkeiten des abgelaufenen Wirtschaftsjahres dar. Sie tragen den Charakter von Reserven und dürfen daher nicht vor Ermittlung des Gewinns passiviert werden.

c. Die Behandlung des Grund und Bodens.

Durch besondere Vorschrift in § 4 Abs. 1 Satz 5 EinkStG. 1934 bleibt bei solchen Gewerbetreibenden, die nicht zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichtet sind, also insbesondere bei Kleingewerbetreibenden, Landwirten und freien Berufen, bei denen der Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird, der Grund und Boden, sofern er zum Anlagevermögen gehört, beim Bestandsvergleich außer Ansatz. Dies hat zur Folge, daß der bei der Veräußerung des Grund und Bodens erzielte Gewinn der

68) RFH. Urt. v. 15. 1. 1931, StuW. 1931, Nr. 180.
69) RFH. Urt. v. 17. 4. 1929, StuW. 1929, Nr. 600.
70) Vgl. RFH. Urt. v. 17. 12. 1929, StuW. 1930, Nr. 265.

Besteuerung nicht unterworfen wird [71]), die Einnahmen, die aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen, das Betriebsvermögen nicht mehren und andererseits die Ausgaben für den Erwerb von Grund und Boden das Betriebsvermögen nicht mindern [72]).

Die Grundgedanken, die den Gesetzgeber zu dieser Ausschaltung des Grund und Bodens bei der Gegenüberstellung der Vermögensbestände bestimmt haben, besteht darin, Werterhöhungen und Wertminderungen, die sich als Folge von Konjunkturschwankungen oder durch gute oder schlechte Bewirtschaftung ergeben, nicht als Einkommen zu versteuern [73]). Da der Vermögensvergleich sich auch auf die auf dem Grund und Boden befindlichen Anlagen erstreckt und die Abgrenzung häufig zu Schwierigkeiten und Zweifelsfragen führt, hat der RFH. den Begriff des Grund und Bodens eingeengt und nur die Ausnahme des „nackten Grund und Bodens" [74]) vom Vermögensvergleich zugelassen. Damit weist der Begriff des Grund und Bodens im Sinne des § 4 EinkStG. 1934 einen wesentlich anderen Inhalt auf als der des Bürgerlichen Gesetzbuches. Alle mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Gebäude und sonstigen Anlagen müssen daher in den Vermögensvergleich mit einbezogen werden. Bei bebauten Grundstücken ist es notwendig, den Wert des Grund und Bodens gesondert zu ermitteln und auszuscheiden. Die Zerlegung ist auch notwendig, um von den übrigen Anlagewerten, die nach § 7 EinkStG. 1934 notwendigen Abschreibungen vornehmen zu können. Aktivierungspflichtig sind auch alle Aufwendungen auf den Grund und Boden, die für vergängliche, d. h. abnutzbare Anlagen gemacht werden.

Hauptbedeutung hat die Vorschrift über die Ausschaltung des Grund und Bodens für die Landwirtschaft. Aus dem Gedanken heraus, daß der Grund und Boden etwas Unvergängliches ist, hat der RFH. ausgesprochen, daß alle sich auf ihm befindlichen Anlagen, deren Verwendung oder Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt, aktiviert und abgeschrieben werden müssen. So hat der RFH. z. B. für Spargelanlagen [75]), Korbweidenkulturen [76]), ferner für die Einzäunung von Weiden und Anlegung von

---

71) Vgl. Theis, Praktischer Führer durch das Reichssteuerrecht, 4. Aufl., Köln 1935, S. 37.

72) Vgl. Henig, Die Ausscheidung von Grund und Boden, i. Deutsches Steuerblatt 1936, S. 85 (0262 S. 1). Ferner Becker i. StuW. 1936, Sp. 400.

73) Vgl. Mrozek-Peters, a. a. O., S. 111.

74) Vgl. Becker i. St. u. W. 1936, Sp. 401.

75) Vgl. RFH. Urt. v. 11. 5. 1927, StuW. 1927, Nr. 216.

76) Vgl. RFH. Urt. v. 24. 7. 1929, StuW. 1929, Nr. 688.

Tränkstellen[77]) entschieden. Bei Gärtnern müssen beispielsweise solche Pflanzenanlagen in den Bestandsvergleich hereingenommen werden, die eine Reihe von Jahren Früchte tragen. Es sind dabei aber die gemachten Aufwendungen, nicht etwa der natürliche Pflanzenzuwachs zu aktivieren[78]). Ähnlich können beim Weinbau die Rebstöcke, da sie eine Reihe von Jahren Früchte tragen, in den Vermögensbestand aufgenommen und abgeschrieben werden[79]). Die Kosten für Rodungen und Neupflanzungen bei sogenannten Nachhaltsbetrieben werden jedoch wie laufender Aufwand betrachtet und können im Jahre des Anfalls voll abgesetzt werden[80]). Diese Entscheidung ist im Interesse der Vereinfachung der Gewinnermittlung ergangen; sie bedeutet eine Unterbrechung der grundsätzlichen Abgrenzung des nackten Grund und Bodens von den darauf befindlichen Anlagen.

Zum Grund und Boden gehört auch das sogenannte Feldinventar, das sind die im Acker befindliche Saat und Düngemittel sowie die stehende und noch nicht veräußerte Ernte[81]). Eine Herauslassung dieser Vermögenswerte aus dem Bestandsvergleich ist deshalb ohne wesentlichen Einfluß auf die Gewinnermittlung, weil sie zu Beginn und Ende des normalen landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahres annähernd gleich sind.

Die Hinzurechnung des Feldinventars führt jedoch zu steuerlichen Unzulänglichkeiten bei Rumpfwirtschaftsjahren. Verkauft z. B. ein Landwirt seinen Betrieb am 30. November eines Jahres, so ergibt sich die Tatsache, daß zu Beginn des Wirtschaftsjahres (am 1. Juli) die Felder bestellt waren und kurz vor der Ernte standen. Am Schluß des Rumpfwirtschaftsjahres sind die Früchte geerntet und haben sich zum Teil bereits als Erlös niedergeschlagen. Auch die Vorräte sind vorhanden, die am Schluß des normalen Wirtschaftsjahres als Saat oder Dünger im Boden stecken würden. Ein Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Rumpfwirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Anfang dieser Periode würde einen zu hohen Überschuß und damit einen zu hohen Gewinn ergeben.

Um diese unbillige Härte für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, hat der RFH. die Ansetzung von Ausgleichsposten (Korrektivposten) zugelassen und zwar in Höhe des Betrages, der bis zum Ablauf des normalen Wirtschaftsjahres für die

77) Vgl. RFH. Urt. v. 20. 4. 1933, StuW. 1933, Nr. 477.
78) Vgl. Hennig, a. a. O., S. 86/87.
79) Vgl. RFH. Urt. v. 15. 12. 1933, StuW. 1933, Nr. 476.
80) Vgl. RFH. Urt. v. 7. 3. 1934, StuW. 1934, Nr. 287.
81) Vgl. RFH. Urt. v. 22. 5. 1935, StuW. 1935, Nr. 400.

Vorbereitung der nächsten Ernte noch aufzuwenden wäre[82]). Neuerdings hat der RFH. hierzu entschieden, daß bei der Berechnung dieses Korrektivpostens lediglich die reinen Bestellungskosten anzusetzen sind, die notwendig wären, um das Feldinventar und die stehende Ernte wieder auf den normalen Stand am Schluß des Wirtschaftsjahres zu bringen[83]).

Die Ausschaltung des Grund und Bodens aus dem Bestandsvergleich soll nach § 4 Abs. 1 nur dann erfolgen, wenn er dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt ist, also zum Anlagevermögen gehört. Eine Ausnahme hiervon macht der Grund und Boden, auch wenn er zum Anlagevermögen gehört, der einer allmählichen Substanzverringerung oder einem allmählichen Verbrauch unterliegt, wie z. B. bei Bergbaubetrieben, Steinbrüchen, Kiesgruben, Tonlager usw. In diesen Fällen ist der Grund und Boden zu aktivieren. Dies geht auch schon daraus hervor, daß § 7 EinkStG. bei solchen Betrieben Absetzungen für Substanzminderungen verlangt. Der Grund und Boden ist hier zu einem Abnutzungsgut geworden und als solcher zu behandeln, d. h. in den Vermögensvergleich mit einzubeziehen und entsprpechend dem Verbrauch abzuschreiben. Voraussetzung soll dabei jedoch sein, daß der Substanzwert für die Vermögenssteuer besonders bewertet worden ist[84]). Zum Umlaufsvermögen gehörender Grund und Boden, der seiner Zweckbestimmung nach dem Betriebe nicht dauernd dienen soll, muß beim Vermögensvergleich Berücksichtigung finden. Hier wird der Grund und Boden gleichsam zum Handelsobjekt. Bei Bauunternehmern wird er daher in vielen Fällen in den Betriebsvermögensvergleich miteinbezogen werden müssen.

Wie wir weiter oben schon andeuteten, ist die Herausnahme des Grund und Bodens aus dem Bestandsvergleich erfolgt, um bei denjenigen Steuerpflichtigen, die nicht zur Führung von Büchern i. S. des HGB. verpflichtet sind, Schwankungen im Werte und Gewinne und Verluste bei der Veräußerung von Grund und Boden den Gewinn nicht berühren zu lassen. Der Grund und Boden soll als in seinem Werte unveränderlicher Teil des Betriebsvermögens behandelt werden. Das bedeutet, daß der Gesetzgeber Wertänderungen am reinen Grund und Boden hier nicht als Einkommen anerkannt haben will. Wir müssen diese Bestimmung also als eine Auswirkung der Fuisting'schen Quellentheorie und der organischen Gewinnauffassung von F. Schmidt betrachten, die beide eine

82) Vgl. RFH. Urt. v. 11. 7. 1928, StuW. 1928, Nr. 450.

83) Vgl. RFH. Urt. v. 5. 2. 1936, StuW. 1936, Nr. 121; RFH. Urt. v. 29. 1. 1936, StuW. 1936, Nr. 122.

84) Vgl. Hennig, a. a. O., S. 85.

Änderung der Einkommensquelle als reine Vermögenswertänderung ohne Einfluß auf das Einkommen bezw. den Gewinn ansehen.

3. Die Wertbegriffe des Einkommensteuergesetzes.

Für die Ermittlung des Gewinns als Vermögensspanne zweier verschiedener Betriebsvermögen ist es von größter Bedeutung, mit welchem Wert die einzelnen Vermögensteile bei der Vermögensaufstellung angesetzt werden. Im Einkommensteuergesetz von 1934 sind die Bewertungsvorschriften in den §§ 6 und 7 gegeben. Danach hat der Steuerpflichtige grundsätzlich die Wahl zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem niedrigeren Teilwert. Uneingeschränkt gilt dies Wahlrecht für solche Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EinkStG. ermitteln, also die partielle Vermögensvergleichsrechnung anwenden. Inwieweit es bei Steuerpflichtigen, die zur Führung von Büchern im Sinne des HGB. verpflichtet sind, durch die Bindung an die Handelsbilanz eingeschränkt wird, werden wir später zu untersuchen haben[85]). Der Gesetzgeber durfte sich im Einkommensteuergesetz nicht darauf beschränken, nur Höchstwertvorschriften wie im Handelsrecht zu geben. Das Steuerrecht mußte vielmehr im Interesse einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung den weitgehenden Bewertungsspielraum, den das Handelsrecht gibt, einengen und von sich aus die Bewertung auch nach unten begrenzen. Das hat zur Folge, daß die Bildung stiller Reserven nur in gewissem Umfang möglich ist und der errechnete Gewinn daher dem tatsächlich erwirtschafteten viel näher kommt als dem nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelten.

a) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Hauptwertmaßstab des Einkommensteuerrechts ist entsprechend der handelsrechtlichen Regelung und der traditionellen Übung der Praxis der Anschaffungs- oder Herstellungswert. Eine Erläuterung dieses Begriffs findet sich im Gesetz selbst nicht. Grundlage bilden die im handelsrechtlichen Schrifttum und in der handelsrechtlichen Praxis entwickelten Grundgedanken zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis[86]). Der RFH. begnügt sich in seiner Rechtsprechung im wesentlichen mit der Fortführung dieser Grundgedanken.

85) Vgl. Hauptteil: Abschnitt II B, 3 c, bb, S. 115 ff.

86) Vgl. Schneider: Die Bewegungsfreiheit bei der Aufstellung von Steuerbilanzen. Diss. Ffm. 1934, S. 89.

Als Anschaffungspreis ist nicht nur der dem Verkäufer gezahlte Preis anzusehen, sondern auch alle auftretenden Nebenkosten, wie z. B. Beförderungskosten, Aufstellungskosten, Vermittlungskosten, Grunderwerbssteuer bei Immobilien usw. Dies hat der RFH. in einem Urteil vom 4. 12. 1928 [87]) in Anlehnung an die von Staub [88]) für das Handelsrecht vertretene Ansicht entschieden: „Zum Anschaffungspreis gehört nicht nur der Kaufpreis, sondern alles, was der Käufer aufwenden muß, um die Kaufsachen zu erhalten, also auch Transport-, Aufstellungs- und ähnliche Kosten". Eine Hinzurechnung des Anteils der allgemeinen Geschäftsunkosten, etwa der Kosten der Einkaufsabteilung, ist nach überwiegender Ansicht im Schrifttum [89]) steuerlich jedoch nicht erlaubt. Dies steht in gewissem Gegensatz zur Behandlung der Generalunkosten bei der Ermittlung des Herstellungspreises.

Dem Anschaffungspreis entspricht für selbsthergestellte Wirtschaftsgüter der Herstellungspreis, dessen Ermittlung meist mit größeren Schwierigkeiten verbunden ist [90]). Zu den Herstellungskosten rechnen die Aufwendungen für Materialien, Löhne und Gehälter. Auch ein Anteil der Generalunkosten darf nach der neueren Rechtsprechung des RFH. [91]) den Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Nicht zulässig ist es jedoch, daß in einem Steuerabschnitt die anteilmäßigen Generalunkosten hinzugerechnet werden, im nächsten Abschnitt aber nur zu einem Teil oder garnicht. Das Entgelt für die eigene Arbeitskraft darf jedoch steuerrechtlich in die Herstellungskosten nicht einbezogen werden [92]). Diese Entscheidung des RFH. steht im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Auffassung, die in Übereinstimmung mit der praktischen Übung eine Hinzurechnung des Wertes der eigenen Arbeitsleistung verlangt. Sie führt dazu, daß selbsthergestellte Erzeugnisse zu

87) RStBl. 1929, S. 80. In einem älteren Urteil vom 11. 7. 1923, StuW. 1923, Nr. 682 zum EinkStG. von 1920 hatte der RFH. diese Ansicht bereits vertreten.

88) Vgl. Staub: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. II mit § 261, bearbeitet von Pinner, 12./13. Aufl., Berlin 1926, Anm. 20 zu § 261 HGB., S. 401.

89) Vgl. Schweizer, Einzelfragen zur Bewertung des Betriebsvermögens für die Steuerbilanz, i. Hauptsteuerprobleme der Wirtschaft. Betriebswirtschaft u. Steuer, Bd. I, Berlin 1936, S. 22. Ferner Blümich, Die Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Gewinnermittlung, i. Der prakt. Betriebswirt 1936, S. 374. Ferner Hein, Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht. Berlin u. Leipzig 1928, S. 175.

90) Vgl. Böettcher, Die Grundlagen des Herstellungspreises i. S. des Einkommensteuergesetzes, i. Vierteljahresschrift für Finanz u. Steuerrecht 1930, S. 37 ff.

91) Vgl. Urt. v. 9. 1. 1931, StuW. 1931, Nr. 519.

92) Vgl. RFH. Urt. v. 6. 2. 1930, StuW. 1930, Nr. 468.

einem niedrigeren Wert eingesetzt werden müssen als solche, die unter gleichen Kostenverhältnissen von fremden Wirtschaften produziert worden sind.

b) Der Teilwert.

Neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommt dem Teilwert im Einkommensteuergesetz besondere Bedeutung zu. Beim Teilwert handelt es sich im Gegensatz zum Anschaffungswert, der als isolierter Einzelwert, ohne Rücksicht auf die Gebundenheit des zu bewertenden Gegenstandes im Betrieb, in Erscheinung tritt, um einen Verbundenheitswert, da bei der Ermittlung des Teilwerts die Beziehung des zu bewertenden Gegenstandes zum Betrieb zum Ausdruck kommen soll[93]).

Das Gesetz definiert den Teilwert als den „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt". Dieser Begriff ist durch die Rechtsprechung des RFH. entwickelt worden[94]), und war im Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 noch nicht enthalten. Das neue Gesetz hat somit den Teilwert zu einer selbständigen Wertkategorie erhoben, während er früher eine Unterart des in § 19 Abs. 1 EinkStG. 1925 enthaltenen gemeinen Werts darstellte[95]).

Seiner Natur nach ist der Teilwert ein Gegenwartswert, der seine Grundlage im gemeinen Wert des § 40 HGB. und dem von der Betriebswirtschaftslehre anerkannten Zeitwert findet. Enge Verwandtschaft besitzt er mit dem von Simon[96]) in seinem Werke über die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien bezeichneten „individuellen Gebrauchswert", der von Staub als Geschäftswert weiter entwickelt wurde[97]).

Die Ermittlung des Teilwerts für einzelne Gegenstände ist mit besonderen Schwierigkeiten verbunden, weil der Wert des fortzuführenden Betriebes als des höheren Ganzen auf die diesem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter von Einfluß ist. Bei der Ermittlung des Teilwertes ist von der Fiktion aus-

---

93) Vgl. Aufermann, Der Teilwert in der Ertragsteuerbilanz, i. Zeitgem. St. u. Bil. Fr. 1928, S. 239.

94) Die grundlegenden Urteile datieren vom 14. 12. 1926, StuW. 1927, Nr. 10 und vom 14. 12. 1927, StuW. 1928, Nr. 54.

95) Vgl. Zahn, Der Teilwertbegriff im Einkommen- u. Körperschaftsteuergesetz von 1934, i. Die Betriebswirtschaft 1936, S. 18.

96) Vgl. Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 2. Aufl. 1898, S. 304.

97) Vgl. Aufermann, Der Teilwert . . ., a. a. O., S. 241.

zugehen, daß ein Käufer den ganzen Betrieb erwirbt und sich dann überlegt, was er von diesem Gesamtkaufpreis für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Es handelt sich hier also um ein Repartierungs- und Zurechnungsproblem, das vollkommen nicht gelöst werden kann, weil infolge dieser fiktiven Veräußerung des Betriebes eine einwandfreie rechnungsmäßige Grundlage fehlt und nur der Weg der Schätzung offen bleibt [98]).

Nach der Rechtsprechung des RFH. und der im Gesetz gegebenen Definition ist also unter dem Teilwert der Betrag zu verstehen, den ein Käufer des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den einzelnen Gegenstand zahlen würde, wobei anzunehmen ist, daß er den Betrieb fortführt. Oder, wie es die Entscheidung des RFH. vom 14. 12. 1926 [99]) umgekehrt ausdrückt, „der Teilwert bestimmt sich nach demjenigen Betrage, den ein Käufer des ganzen Betriebes vermutlich — genaue Kalkulation unterstellt — weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte".

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß der Teilwert eines Gegenstandes nicht höher sein kann als die Wiederbeschaffungskosten, da, wie Mirre [100]) ausführt, „kein Gegenstand mehr wert sein kann als seine Wiederbeschaffung kosten würde". Der Teilwert wird mit dem Wiederbeschaffungs- bzw. Reproduktionswert übereinstimmen, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind [101]):

1. muß der Betrieb gut gehen, d. h. mindestens eine normale Rente ergeben,
2. muß der Gegenstand in einer solchen Beziehung zum Betrieb stehen, daß es nützlich wäre, ihn im Falle des Verlusts wieder zu beschaffen.

Liegen diese beiden Voraussetzungen, mindestens normale Rentabilität der Unternehmung und rentable Verwendbarkeit des einzelnen Gegenstandes nicht vor, so wird der Teilwert unter die Wiederbeschaffungskosten sinken. Die Entscheidung vom 14. 12. 1926 sagt hierzu: „Geht das Unternehmen aber nicht gut oder gewährt der Gegenstand nicht den erwähnten Nutzen, so wird der Teilwert zwischen dem Wiederbeschaffungswert und dem Einzelwert liegen, oder mit letzterem zusammenfallen". Als unterste Grenze ergibt sich daraus für den Teil-

98) Vgl. Aufermann, Der Teilwert . . ., a. a. O., S. 244.
99) StuW. 1927, Nr. 10.
100) Vgl. Mirre, Der Teilwert (ein Beitrag zum steuerlichen Wertproblem. § 19 Abs. 1 EinkStG.), i. Dt. St. Ztg. 1927, S. 296.
101) Vgl. RFH. Urt. v. 14. 12. 1926, StuW. 1927, Nr. 10.

wert eines Wirtschaftsgutes der Einzelliquidations- oder Schrotwert. Dieser Wert entspricht dem Betrag, der für den Gegenstand jederzeit bei der Veräußerung für sich allein zu erzielen ist. Unter diesen Einzelliquidationswert kann der Teilwert eines Gegenstandes nicht sinken, da es dann wirtschaftlich vernünftiger wäre, ihn abzustoßen.

Wenn der Teilwert nicht gerade mit einem der Grenzwerte - Wiederbeschaffungskosten oder Einzelliquidationserlös - zusammenfällt, ergeben sich für seine praktische Ermittlung Schwierigkeiten, die nur im Wege der Schätzung überwunden werden können, zu einer eindeutigen Bestimmung des Teilwerts aber nicht führen. So taucht z. B. die Frage nach den Grenzen der Rentabilität des Betriebes oder des einzelnen Wirtschaftsgutes auf. Es ergibt sich ferner die Frage, wie die verschiedenen Grade der Rentabilität zu beurteilen sind[102]). Diese noch ungeklärten Probleme bedürfen einer weiteren Lösung.

Als den besten Weg zur Ermittlung des Teilwerts müssen wir mit dem RFH.[103]) den ansehen, daß man in der Regel „zunächst den Wiederbeschaffungswert", also die oberste Grenze des Teilwertes ermittelt „und dann die Unrentierlichkeit des Betriebes und die Unrentierlichkeit des Gegenstandes im Betriebe berücksichtigt". Der individuelle Zustand des Gutes und seine Bedeutung für den in Frage kommenden Betrieb müssen dabei Ausgangspunkt für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten sein. Es müssen demnach auch außerordentliche und ungewöhnliche Umstände berücksichtigt werden, die im Wirtschaftsgut selbst oder im Betrieb begründet liegen und das Gut für den Betrieb besonders wertvoll oder weniger wertvoll machen.

c) Zwischenwerte.

Die Bewertungsvorschriften des § 6 EinkStG. 1934 geben dem Steuerpflichtigen bei der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem niedrigeren Teilwert. Zu diesen Wertarten tritt noch eine im Gesetz nicht erwähnte dritte Wertart, die sogenannten Zwischenwerte. Sie beruhen auf der grundlegenden zum EinkStG. 1925 ergangenen Entscheidung vom 17. 4. 1929[104]): „Nach § 19 Abs. 1 und 2 EinkStG. ist auch ein

102) Vgl. Hoffmann, Der Gewinn der kaufmännischen Unternehmung. Leipzig 1929, S. 303.

103) Vgl. Urt. v. 14. 12. 1926, StuW. 1927, Nr. 10.

104) StuW. 1929, Nr. 516.

den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung entsprechender Wertansatz möglich, der in der Mitte zwischen dem Anschaffungspreis und dem gemeinen Wert liegt. Bei Prüfung der Zulässigkeit eines Wertansatzes ist unerheblich, ob der Steuerpflichtige den Anschaffungspreis oder den gemeinen Wert wählen wollte". Die Begründung zu diesem Urteil sagt, daß die Bestimmungen des § 19 Abs. 1 und 2 EinkStG. 1925 lediglich als Begrenzungen der Bewertung anzusehen sind, so daß sie eine Bewertung mit einem Betrage der hinter dem nach § 19 Abs. 1 anzunehmenden zurückbleibt und den nach § 19 Abs. 2 anzunehmenden übersteigt oder umgekehrt nicht entgegenstehen. Nach diesem Urteil braucht der Steuerpflichtige auch nicht ausdrücklich anzugeben, welche Wertart er angesetzt haben will [105]).

In einem weiteren Urteil läßt der RFH. [106]) auch Absetzungen wegen Abnutzung vom Zwischenwert zu, wenn der Steuerpflichtige am Ende eines Wirtschaftsjahres an Stelle des Anschaffungswertes oder gemeinen Wertes einen Zwischenwert angesetzt hatte.

Damit ist der Zwischenwert den im Gesetz selbst gegebenen Wertarten, dem Anschaffungs- und dem Teilwert gleichgestellt. Von besonderer praktischer Bedeutung ist er insofern, als seine Ermittlung eine wesentliche Erleichterung gegenüber dem Teilwert bedeutet.

Im Schrifttum wird die Zulassung der Zwischenwerte allgemein begrüßt, weil sie in vielen Fällen eine wesentliche Vereinfachung des Veranlagungsgeschäfts mit sich bringen [107]).

Nur Helpenstein [108]), dessen Ansicht von Schneider [109]) übernommen wurde, erhebt Einwendungen gegen die Rechtsprechung des RFH., weil er die Objektivität der steuerlichen Erfolgsbilanz durch die Zulassung des Zwischenwertes, die unzulässige Bewertungsmöglichkeiten gestatte, gefährdet sieht. Er bezeichnet es z. B. als unerträglich, daß bei einem Anschaffungswert von RM. 9 000,— und einem Teilwert von RM. 7 200,— je nach Gutdünken 1801 Bewertungsmöglichkeiten erlaubt sein sollen, weil hier jede Innehaltung eines Grundsatzes außer Acht gelassen würde.

---

105) Der I. Senat forderte bis zum Urteil v. 23. 2. 1932, RStBl. 1932, S. 344, Auskunft darüber, welchen Wert der Steuerpflichtige ansetzen wollte.

106) Vgl. Urt. v. 17. 10. 1929, StuW. 1930, Nr. 30.

107) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 115. Ferner Werneburg, Der Zwischenwert zwischen Anschaffungswert und gemeinem Wert als Steueransatz der Steuerbilanz, i. St.-Arch. 1933, S. 177. Ferner: Becker, Zur Frage des Verhältnisses zwischen Handels- u. Steuerbilanz, i. Deutsche Wirtschaftszeitung 1928, S. 1162.

108) Helpenstein, Erfolgsbilanz, a. a. O., S. 319 ff.

109) Schneider, a. a. O., S. 98.

Wir können uns dieser Meinung nicht anschließen, stimmen vielmehr mit der Rechtsprechung der RFH. und der von Becker[110]) gegebenen Begründung des Zwischenwertes bei, der seine Vorteile wie folgt darlegt: „Denkt man an all die Fragen, die sich an die Begriffe Herstellungskosten, Anschaffungspreis, gemeinen Wert knüpfen, so kann man mit Fug gerade umgekehrt sagen, es ist viel leichter, zwischen den beiden Endpunkten zu bleiben, als einen der Endpunkte richtig zu treffen; durch Zulassung beliebiger Zwischenwerte wird eine Fülle von Streitfragen erledigt."

Dieser für die Praxis der Steuerveranlagung so wichtige Vorteil dürfte die theoretischen betriebswirtschaftlichen Bedenken Helpensteins überwiegen. Dazu kommt noch, daß nach der weiter unten zu besprechenden Bewertungsgleichmäßigkeit (Grundsatzkontinuität) bei der steuerlichen Gewinnermittlung ein willkürlicher Wechsel in der Wahl der Wertart unzulässig ist[111]). Allerdings soll nicht verkannt werden, daß der Ansatz von Zwischenwerten dem Kaufmann Möglichkeiten zur Gewinnregulierung bietet, indem er ihm beispielsweise gestattet, bei einer Entwertung statt einer sofortigen eine allmähliche Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorzunehmen und den dadurch entstehenden Verlust auf mehrere Perioden zu verteilen. Der RFH. betont ausdrücklich, daß hierin keine unzulässige Gewinnverschleierung zu erblicken ist, vielmehr hält er eine Verteilung des bei sofortiger völliger Abschreibung des Wertunterschiedes eintretenden Verlustes durch geeignete Buchungsmaßnahmen auf eine Reihe von Jahren für erlaubt[112]).

Zu der Ansicht Helpensteins, daß die Zulassung von Zwischenwerten dem Wortlaut des Gesetzes, das entweder den einen oder anderen Wert angesetzt haben wolle, widerspreche, ist zu sagen, daß der Wortlaut des § 6 EinkStG. 1934 wie auch die Formulierung des § 19 EinkStG. 1925 keine Alternative zwischen der Wahl des Anschaffungs- und Teilwerts bzw. gemeinen Werts stellt, sondern nur Grenzen für die Bewertung nach oben wie nach unten gibt[113]).

4. Die Bewertung des Betriebsvermögens.

a) Allgemeines.

Grundsätzlich handelt es sich bei der Bewertung des Betriebsvermögens nach dem Einkommensteuergesetz um eine

110) Becker, Zur Frage des Verhältnisses . . ., a. a. O., S. 1162
111) Vgl. Hauptteil: II. 5 c, bb, S. 94 ff.
112) Vgl. RFH. Urt. v. 11. 1. 1933, StuW. 1933, Nr. 277.
113) Vgl. Werneburg, a. a. O., S. 212.

Einzelbewertung, wie aus der Fassung des § 6 des Gesetzes von 1934 „Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter" hervorgeht. Doch ist nach Auffassung des RFH. gegen eine Sammelbewertung gleichartiger Wirtschaftsgüter beispielsweise die Bewertung eines Lagers, das im wesentlichen gleichartige Waren enthält, in einer Summe nichts einzuwenden[114]). Als gleichartig werden Gegenstände betrachtet, wenn sie in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen, so daß der angesetzte Durchschnittspreis leicht nachprüfbar ist[114]). In der Hauptsache kommt eine solche gruppenweise Zusammenfassung nach Ansicht des RFH. bei Gegenständen des umlaufenden Betriebsvermögens (Waren, Halberzeugnisse, Rohstoffe) in Betracht, nicht aber bei Gegenständen des Anlagevermögens, wie Gebäuden, Maschinen usw.[115]). Das Betriebsvermögen stellt sich somit als die Summe der Einzelwerte der dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter dar.

Durchbrochen ist der Grundsatz der Einzelbewertung insofern als neben dem Einzelwert „Anschaffungs- oder Herstellungskosten" auch der Verbundenheitswert „Teilwert" zur Anwendung gelangen kann. Das bedeutet, daß bei der Bewertung des einzelnen Wirtschaftsgutes auch das Prinzip der Gesamtbewertung Berücksichtigung findet[116]).

Das Gebot der Einzelbewertung schließt einen Ausgleich zwischen einzelnen Wertansätzen, den sogenannten Bewertungsausgleich aus. Ein Steuerpflichtiger kann danach eine beanstandete zu niedrige Bewertung eines Wirtschaftsgutes nicht damit begründen, daß andere Gegenstände zu hoch bewertet seien und es nur auf das ausgewiesene Reinvermögen ankomme[117]). Hierzu spricht ein neueres Urteil eine deutliche Sprache: „Es widerspricht den Grundsätzen des § 1 StAnpG., daß sich ein Steuerpflichtiger auf Kosten der Volksgemeinschaft Vorteile zu schaffen sucht dadurch, daß er, ohne durch die Verhältnisse seines Betriebes dazu genötigt zu sein, nur zum Schaden des Reiches eine Buchung vornimmt, die er ohne die Meinungsverschiedenheit mit der Steuerbehörde nie vorgenommen hätte . . . Es hat daher die Änderung keine zwingenden betrieblichen Gründe, sondern ist durchaus willkürlich

114) Vgl. RFH. Urt. v. 5. 7. 1933, StuW. 1933, Nr. 583.

115) Vgl. RFH. Urt. v. 14. 7. 1936, StuW. 1936, Nr. 427.

116) Vgl. George, Die Bewertung von Waren und Vorräten in der Steuerbilanz, i. Dt. St. Bl. 1936, S. 79 (0237, S. 1); Schweizer, Grundsätzliches zum steuerlichen Bilanzdenken, i. Prakt. Betr. W. 1935, S. 214.

117) Vgl. Blümich, Die Bedeutung der steuerlichen . . ., a. a. O., S. 381; ferner Gebhardt, Steuerliche Bilanzfragen, i. Dt. St. Ztg. 1935, S. 1018/19.

nur zu dem Zweck erfolgt, das Reich um die erhöhte Steuer zu bringen" [118]).

Für die Bewertung sind die Verhältnisse des Bilanzstichtages zu berücksichtigen, nicht etwa die Verhältnisse zur Zeit der Bilanzaufstellung. Doch können solche Umstände, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt werden, objektiv aber am Bilanzstichtag bereits bestanden, bei der Bewertung Berücksichtigung finden, z. B. die inzwischen bekannt gewordene Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners durch niedrigere Bewertung der Forderung [119]).

Die dem Steuerpflichtigen durch die Wahlfreiheit zwischen Anschaffungs- und niedrigerem Teilwert bzw. Zwischenwert zur Verfügung stehenden Bewertungsmöglichkeiten sind von dem Grundsatz der Imparität beherrscht. Dieser Grundsatz, der dem Niederstwertprinzip des Handelsrechts entspricht, bedeutet daß nicht realisierte Verluste bei der Gewinnermittlung Berücksichtigung finden können, während nicht realisierte Gewinne den Erfolg nicht beeinflussen dürfen.

Die Gliederung der Bewertungsvorschriften im § 6 EinkStG. 1934 ist nach der Art der zu bewertenden Wirtschaftsgüter erfolgt. Das Gesetz unterscheidet einmal die zu den Aktiven gehörenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und zweitens die sonstigen zu den Aktiven gehörenden Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert und Umlaufsvermögen). In einem weiteren Absatz werden die gesamten Verbindlichkeiten erfaßt.

b) Anlagewerte, die der Abnutzung unterliegen.

Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den um die Absetzungen für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem geringeren Teilwert anzusetzen. Wie wir bereits gesehen haben, ist auch ein innerhalb dieser Wertgrenzen liegender Zwischenwert zulässig. Durch das Wahlrecht hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, Wertsteigerungen des ruhenden Vermögens von der Steuerpflicht auszuschließen, dagegen Wertverluste schon vor der Realisation abzuziehen. Die Wertsteigerungen beeinflussen den Gewinn aber spätestens im Zeitpunkt der Realisation und zwar in Höhe der Differenz zwischen dem letzten Wertansatz und dem Erlös. Dies gilt sowohl für

118) RFH. Urt. v. 1. 7. 1936, RStBl. 1936, S. 779.
119) Vgl. RFH. Urt. v. 13 11. 1930, StuW. 1931, Nr. 85.

solche Wirtschaftsgüter, die im Laufe des Wirtschaftsjahres angeschafft wurden, als auch für solche, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben. Über den letzten Bilanzansatz darf der Steuerpflichtige nicht hinausgehen. Der Gesetzgeber hat damit für abnutzbare Anlagewerte den Grundsatz des Wertzusammenhangs, wie er auch im § 20 des EinkStG. 1925 vorhanden war, beibehalten [120]). Der Steuerpflichtige darf also nicht etwa auf den höheren Anschaffungswert hinaufgehen, falls er am Schluß des letzten Wirtschaftsjahres einen niedrigeren Teilwert angesetzt hat.

Eine Sonderregelung hat im EinkStG. von 1934 die Bewertung der zum abnutzbaren Anlagevermögen gehörenden kurzlebigen Wirtschaftsgüter erfahren. Wir wollen auf diese Frage im Zusammenhang mit dem Abschreibungsproblem weiter unten näher eingehen [121]).

c) Sonstige Wirtschaftsgüter, insbesondere Umlaufswerte.

Auch für die Bewertung von nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern, insbesondere also für das Umlaufsvermögen, besteht steuerrechtlich das Wahlrecht zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem niedrigeren Teilwert. Es ergibt sich hier insofern eine Abweichung vom Handelsrecht, als dieses die Anwendung des strengen Niederstwertprinzips verlangt und Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert nicht mit dem Umlaufsvermögen, sondern mit dem Anlagevermögen zusammenfaßt. Von den Vorschriften über die Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens unterscheiden sich die Bewertungsregeln für das Umlaufsvermögen dadurch, daß bei Wirtschaftsgütern, die dem Steuerpflichtigen bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gehörten, der Teilwert auch dann Anwendung finden kann, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz. Die Höchstgrenze, bis zu der heraufgegangen werden darf, ist auch hier der Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist in diesem Fall die Ansetzung des Teilwerts auch dann zulässig, wenn er über dem ursprünglichen Anschaffungswert liegt und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dadurch nicht verletzt werden [122]). Diese

120) Vgl. Hauptteil: II. A. 6. c. aa. S. 92 ff.

121) Vgl. Hauptteil: II. A. 5. e. aa. S. 81 ff.

122) Damit wird vor allen Dingen der Aufzucht von Vieh in der Landwirtschaft Rechnung getragen. Vgl. Theis, Praktischer Führer durch das Reichssteuerrecht, a. a. O., S. 21/22.

Durchbrechung des Grundsatzes des Wertzusammenhangs bedeutet, daß bei Umlaufwerten frühere Wertabschreibungen wieder rückgängig gemacht werden können. Es ist diese bedeutsame Neuerung gegenüber dem Einkommensteuergesetz von 1925 wohl aus dem Grunde erfolgt, um die steuerlichen Bewertungsvorschriften für Umlaufswerte den handelsrechtlichen stärker anzupassen [123]). Gleichzeitig wurde dadurch aber auch die Möglichkeit gegeben, den Gewinn in gewissem Umfang zu manipulieren und damit eine Art Steuerspekulation zu betreiben. So wird der Steuerpflichtige beispielsweise ein Interesse daran haben, über den letzten Bilanzansatz hinauszugehen, wenn er bei dieser Höherbewertung doch nichts zu versteuern hat; bei sinkendem Teilwert hat er dann in den folgenden Jahren die Möglichkeit, einen Teil des Gewinnes durch Herabgehen auf den niedrigeren Teilwert verschwinden zu lassen.

d) Verbindlichkeiten.

Die Bewertung der Verbindlichkeiten hat nach § 6 Ziffer 3 unter sinngemäßer Anwendung der für die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter geltenden Vorschriften zu erfolgen. Das heißt, daß dem die einkommensteuerliche Gewinnermittlung beherrschenden Grundsatz der Imparität, der die Ausweisung nicht realisierter Gewinne verbietet, die Ausweisung unrealisierter Verluste dagegen gestattet, auch bei der Bewertung der Verbindlichkeiten Rechnung getragen werden muß. Grundsätzlich müssen daher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Ansetzung gelangen. Vermindert sich der Teilwert der Schuld unter den Anschaffungswert, so ist die Ansetzung des Teilwerts nicht zulässig, weil es die Ausweisung eines nicht realisierten Gewinnes bedeuten würde. Daraus folgt, daß bei der Bewertung der Passiven der Teilwert nur dann Anwendung finden kann, wenn er über dem Anschaffungswert liegt, im Gegensatz zur Bewertung der Aktiven, bei denen die Anschaffungskosten immer den Höchstwert darstellen. Dies entspricht der natürlichen Interessenlage des Steuerpflichtigen, der in der Regel den höheren Teilwert ansetzen will, um seinen Gewinn zu drücken. Bei Verbindlichkeiten, die am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bereits zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörten, kann auch der unter dem letzten Bilanzansatz liegende Teilwert Anwendung finden. Unter die Anschaffungskosten darf aber auch hier der Wertansatz nicht sinken.

123) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 117.

Der Anschaffungswert einer Schuld ist nach der Rechtsprechung des RFH. gleich dem Betrag, „der dem Schuldner nach Abzug aller Darlehnsbeschaffungskosten zur Verfügung steht“ [124]). Oder anders ausgedrückt, gleich dem Betrag, der dem Steuerpflichtigen als Gegenwert zugeflossen ist. Als Teilwert definiert der RFH. bei Verbindlichkeiten den Betrag, den ein Käufer des ganzen Unternehmens unter der Voraussetzung der Fortführung des Unternehmens mehr zahlen würde, wenn die betreffende Verbindlichkeit nicht mitübernommen würde [125]). Der Teilwert entspricht mit anderen Worten dem Betrag, den der Schuldner am Bilanzstichtag aufwenden muß, um die Schuld zu tilgen.

Bei kurzfristigen, auf Reichsmark lautenden Verbindlichkeiten ergeben sich keine Bewertungsschwierigkeiten. Hier entspricht der Teilwert dem Nennbetrag (z. B. bei Bankschulden) oder liegt unter dem Nennwert (z. B. bei Kreditoren und Akzepten um den Diskont- oder Skontoabzug), so daß ein höherer Wert nicht zur Ansetzung gelangen kann [126]).

Bewertungsschwierigkeiten können jedoch bei langfristigen Verbindlichkeiten entstehen. Hier kann der über dem Nennwert liegende Teilwert Anwendung finden. Es muß dabei aber festgestellt werden, ob der ursprüngliche Anschaffungswert nicht über dem Teilwert liegt, da er die untere Wertgrenze darstellt. Man kann diesem Gedanken dadurch Rechnung tragen, daß man auf der Passivseite der Vermögensaufstellung die Verbindlichkeit mit ihrem Rückzahlungswert einsetzt und auf der Aktivseite als Wertberichtigungsposten ein sogenanntes Disagiokonto bildet, das die Differenz zwischen dem niedrigeren Anschaffungswert, (Auszahlungsbetrag bei einer Anleihe) und dem Rückzahlungswert sowie die Ausgabekosten aufnimmt. Das allmähliche Ansteigen des Teilwerts über den Anschaffungswert (gleichbleibende Verhältnisse, insbesondere gleichbleibender landesüblicher Zinssatz vorausgesetzt) berücksichtigt man nun dadurch, daß man das Disagio pro rata temporis tilgt.

Bei einer derartigen Behandlung wird man (unter den oben erwähnten gleichbleibenden Verhältnissen) als Teilwert der Verbindlichkeit an den einzelnen Bewertungsstichtagen jeweilig den Wert erhalten, zu dem man an den entsprechenden Zeitpunkten die Schuld tilgen könnte (beispielsweise durch

---

124) RFH. Urt. v. 25. 4. 1934, StuW. 1934, Nr. 488.

125) Vgl. RFH. Urt. v. 30. 11. 1927, StuW. 1928, Nr. 41.

126) Vgl. RFH. Urt. v. 14. 3. 1928, StuW. 1928, Nr. 236. Ferner Müller, Die Behandlung der Passiven in Einkommen- u. Körperschaftsteuerbilanz. Diss. Ffm. 1934, S. 76.

Rückkauf der Anleihe an der Börse). Mit anderen Worten: der Teilwert nähert sich allmählich dem Rückzahlungswert, was in der oben gekennzeichneten Verbuchungsart treffend zum Ausdruck kommt.

Zu dieser Frage hat der RFH. in einem Urteil vom 23. 10. 1929 [127]) entschieden, daß der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennwert einer Anleihe und dem Auszahlungsbetrag nicht dem Jahr, in dem das Darlehen aufgenommen wird, voll belastet wird. Das Damnum soll vielmehr aktiviert und entsprechend der Laufzeit der Anleihe abgeschrieben werden. Diese Regelung entspricht der betriebswirtschaftlichen Auffassung, die das Damnum als einen verkappten Zins betrachtet und seine Verteilung auf die Dauer der Laufzeit der Anleihe fordert.

Danach muß eine Schuld in ausländischer Währung mindestens mit dem Betrag in Reichsmark angesetzt werden, der dem Steuerpflichtigen als Gegenwert zugeflossen ist (Anschaffungswert). Sinkt infolge einer Kursänderung der ausländischen Währung der Wert der Reichsmarkschuld, so darf der niedrigere Reichsmarkwert nicht zur Ansetzung gelangen, da sonst unrealisierte Gewinne ausgewiesen würden (niedrigerer Teilwert). Steigt jedoch die Reichsmarkschuld über den ursprünglich zugeflossenen Betrag hinaus, so darf dieser eingesetzt werden, da nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden können (höherer Teilwert). Ist am darauffolgenden Bilanzstichtag der Wert der Reichsmarkschuld wieder gesunken, so darf der niedrigere Teilwert eingesetzt werden, jedoch nur, wenn er den ursprünglich zugeflossenen Betrag (Anschaffungswert) nicht unterschreitet.

5. Das Abschreibungsproblem.

a) Begriff, Aufgaben und Bedeutung der Abschreibung.

Wir wollen, ohne uns näher mit der betriebswirtschaftlichen Literatur über das Abschreibungsproblem zu befassen, die Abschreibung als eine Wertberichtigung bezeichnen, die auf Grund eines im Laufe der Periode erfolgten technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehrs erforderlich wird. In formaler Hinsicht ist die Abschreibung eine Buchungsoperation mit dem Ziel einer Herabsetzung von Ziffern [128]). Begründet liegt sie darin, daß manche dem Betriebszwecke dienenden Vermögens-

127) StuW. 1929, Nr. 978.

128) Vgl. Großmann, Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung, insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor. Berlin u. Wien 1925. S. 3.

teile wie beispielsweise Anlagewerte, ihre Nutzungen nicht auf einmal innerhalb des Anschaffungsjahres erschöpfen, sondern allmählich und nacheinander in späteren Rechnungsperioden abgeben, oder daß andere Vermögensteile, die aus sonstigen Gründen eine Wertminderung erfahren haben, auf den neuen Wert zurückgeführt werden müssen.

Als Mittel der Aufwanderfassung[129]) ist die Abschreibung von größter Bedeutung für die Gewinnermittlung. Auch bei den Vermögensvergleichsrechnungen ist die Behandlung des Abschreibungsproblems für die Berechnung des Anfangs- und Endvermögens zwecks Ermittlung der Vermögensspanne von größter Wichtigkeit, da bei bestimmten Teilen des Betriebsvermögens die im Laufe der Erfolgsperiode eingetretenen Wertminderungen durch die Abschreibungen erfaßt werden.

Die Abschreibung sorgt dafür, daß die an den einzelnen Vermögensteilen abgesetzten Beträge in der Erfolgsrechnung als Aufwand erfaßt und als Kosten in das herzustellende Produkt eingehen. Durch die Abschreibung wird also gleichzeitig eine Bindung entsprechender Aktivwerte an die Unternehmung erreicht, d. h. durch Verrechnung der Abschreibungsquoten als Aufwand wird eine Verteilung dieser Beträge als Gewinn verhindert und dadurch die Möglichkeit geschaffen, nach Abnutzung des Gegenstandes diesen wieder zu beschaffen. Daß dies im Falle gestiegener Preise nur mit Hilfe der organischen Tageswertrechnung, d. h. bei richtiger Kalkulation und Vermögensdisposition möglich ist, werden wir später zeigen[130]).

Neben den Aufgaben der richtigen Gewinnermittlung, der richtigen Kalkulation, der späteren Erneuerung sorgt die Abschreibung aber auch für eine richtige Vermögensermittlung, indem sie die im Laufe der Erfolgsperiode an den einzelnen Vermögensgegenständen eingetretenen Wertminderungen in Erscheinung treten läßt.

Die Bedeutung, die der Abschreibung für die steuerliche Erfolgsermittlung zukommt, ist daran zu erkennen, daß die Bemessung der Abschreibungen zu ständigen Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde führen. Daraus geht schon hervor, daß das Gewinnergebnis und damit das Steuerergebnis wesentlich von der Bemessung der Abschreibung abhängig ist. Das Streben des Kaufmanns geht dahin, unterstützt von den handelsrechtlichen Vorschriften, möglichst hohe Abschreibungen vorzunehmen und damit einen kleinen Gewinn auszuweisen. Genährt wird dieses Streben noch

129) Vgl. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 138.
130) Vgl. Hauptteil: Abschnitt II. A. 5. d. S. 79 ff.

durch die falschen Auffassungen, die in der kaufmännischen Praxis allgemein über die Vorteile der durch zu hohe Abschreibungen gelegten stillen Reserven herrschen. Der Staat dagegen will den in der abgelaufenen Periode tatsächlich erwirtschafteten Gewinn restlos erfassen und muß daher in der Beurteilung der Abschreibungsfragen, bei der Schätzungsgrößen eine wesentliche Rolle spielen, oft zu einer anderen Auffassung gelangen. Wir können aber vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus mit Genugtuung feststellen, daß die einkommensteuerlichen Abschreibungs- (und Bewertungs-)vorschriften dem betriebswirtschaftlichen Ziel, den in der Erfolgsperiode tatsächlich erwirtschafteten Gewinn zu ermitteln, bedeutend näherkommen, als es die im Handelsrecht gestatteten Verfahren und die praktische Übung des sogenannten ordentlichen Kaufmanns tun.

Einer der unsichersten Faktoren bei der Bemessung der Abschreibung bildet die Bestimmung der Lebensdauer des abzuschreibenden Gegenstandes. Sie hängt ja nicht nur von der technischen Gebrauchsmöglichkeit ab, sondern wird oft auch durch außerbetriebliche Faktoren, beispielsweise durch neue technische Erfindungen, durch Modewechsel und durch Änderung von Rechtsverhältnissen beeinflußt. Ist schon die technische Gebrauchsdauer nicht einwandfrei zu schätzen (sie ist bei unterschiedlicher Beanspruchung und unterschiedlicher Wartung und Pflege ganz verschieden), so ist es erklärlich, daß bei der Schätzung der wirtschaftlichen Lebensdauer, wobei mit außerbetrieblichen, in der Zukunft liegenden Faktoren gerechnet werden muß, ein Auseinandergehen der Ansichten an der Tagesordnung ist.

Im geltenden Einkommensteuergesetz finden wir den in der Betriebswirtschaftslehre und im Handelsrecht gebrauchten Begriff der Abschreibung nicht vor. Trotzdem können wir den von der Rechtsprechung, Verwaltung und Lehre angewandten Ausdruck „Abschreibung" auch im Einkommensteuerrecht als Oberbegriff beibehalten. Wir müssen uns dabei jedoch darüber im klaren sein, daß wir unter diesem Oberbegriff zu verstehen haben: 1. die Absetzung für Abnutzung, 2. die Absetzung für Substanzverringerung, 3. außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und 4. die sogenannte Bewertungsabschreibung (Abschreibung für Wertminderung); das ist die durch die Ansetzung des niedrigeren Teilwerts gemäß § 6 EinkStG. ermittelte Differenz zwischen dem früheren und dem jetzigen Wert.

b) Abschreibungsgründe.

Die Gründe, die eine Abschreibung erforderlich machen, können verschiedener Natur sein. Nach § 7 EinkStG. kann bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendungsdauer im Betrieb erfahrungsgemäß ein Jahr übersteigt, jährlich der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei der Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung). Die Absetzung bemißt sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die für die Höhe der jährlichen Abschreibung maßgebend ist, wird nun durch verschiedene Momente bestimmt, die gleichzeitig die Ursachen für die Abschreibungen darstellen. Es sind in der Hauptsache technische und wirtschaftliche Momente, die die Lebensdauer eines Wirtschaftsgutes und damit die Bemessung der Abschreibungen beeinflussen.

Unter den technischen Faktoren ist in erster Linie die technische Abnutzung zu nennen. Es ist hierunter ein durch die kontinuierliche Betriebsverwendung hervorgerufener natürlicher Verschleiß zu verstehen. Technische Abnutzung liegt auch dann vor, wenn ein Anlagegegenstand, beispielsweise eine Maschine durch übernormale Beanspruchung oder durch technische Umstände, wie z. B. durch unsachgemäße Behandlung, einen vorzeitigen Wertverzehr und damit eine übernormale Wertminderung erfährt.

Neben diesen rein technischen, eine qualitative Verschlechterung des Abschreibungsgutes bedingenden Faktoren, sind für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wirtschaftliche Momente von ausschlaggebender Bedeutung. Ein dem Betriebe dienender Vermögensteil, beispielsweise eine Maschine, ist für den Betrieb nur solange von Wert, als sie wirtschaftlich verwendet werden kann. Bei Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer müssen daher alle die Umstände Berücksichtigung finden, die eine weitere wirtschaftliche Verwendung des betreffenden Gegenstandes unmöglich machen, obwohl seine technische Gebrauchsfähigkeit noch nicht erschöpft ist. Solchen auf wirtschaftlichen Erwägungen beruhenden Abschreibungsursachen muß durch die sogenannte wirtschaftliche Abschreibung Rechnung getragen werden.

Sie ist beispielsweise erforderlich bei Anlagen, die nur für die Herstellung bestimmter Modeerzeugnisse Verwendung finden

können. Nach Ablauf einer gewissen Zeit finden die betr. Waren keinen Absatz mehr. Die Anlage, die zur Produktion eines anderen Artikels nicht gebraucht werden kann, ist für den Betrieb wertlos und muß abgeschrieben werden, obwohl ihre technische Leistungsfähigkeit erst zu einem geringen Teil ausgenutzt ist. Ein anderes, in der Literatur häufig erwähntes Beispiel, bildet die Entwertung von Vermögensteilen auf Grund neuer Erfindungen, die, wenn die Konkurrenzfähigkeit des Betriebes aufrecht erhalten werden soll, eine weitere wirtschaftliche Verwendung eines Teils der alten Anlagen unmöglich machen. Eine wirtschaftliche Abschreibung ist ferner notwendig bei zeitlich erworbenen Konzessionen und Lizenzen, bei denen eine Abschreibung entsprechend dem Ablauf der Schutzfrist erfolgen muß.

Während die bisher erwähnten Abschreibungsgründe, seien sie technischer oder wirtschaftlicher Natur, bei der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des abzuschreibenden Gegenstandes erfahrungsgemäß mehr oder weniger genau berücksichtigt werden können, ist das bei unerwartet und plötzlich eintretenden Ereignissen, beispielsweise bei Vernichtung von Anlagen durch Brand oder Explosion nicht der Fall. Die durch solche Ereignisse erforderlich werdenden Abschreibungen müssen wir als technische Absetzungen bezeichnen; man trägt ihnen erst nach ihrem Eintreten Rechnung, indem man eine außerordentliche Abschreibung entsprechend der technischen Wertminderung vornimmt [131]).

Andere bei der Bemessung der Lebensdauer nicht schätzbare Ereignisse, z. B. die plötzliche Entwertung eines Anlagegegenstandes auf Grund einer neuen Erfindung oder die Umwälzung in der Produktionsmethode, beruhen auf wirtschaftlichen Momenten. Auch die auf diese Ursachen zurückzuführenden Entwertungen können meist erst nach ihrem Eintreten Berücksichtigung finden, weil es unmöglich ist, diese Umstände bei der Berechnung der betrieblichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes auch nur einigermaßen genau einzukalkulieren. Wir haben es in diesen Fällen meist mit Sonderabschreibungen zu tun.

131) Berücksichtigt man aber bereits vorher die Möglichkeit des Eintreffens solcher Ereignisse durch zusätzliche Abschreibungen, gewissermaßen durch Einrechnung einer Risikoprämie auf Grund der Wahrscheinlichkeitsrechnung, so können wir im Grunde genommen nicht mehr von einer rein technischen Abnutzung reden, da ja diese Vorsorge für die Zukunft durch wirtschaftliche Überlegung bedingt ist. Das Einkommensteuergesetz von 1934 läßt in § 7 Absetzungen für solche außergewöhnlichen Ereignisse technischer oder wirtschaftlicher Art zu. Sie dürfen jedoch erst dann vorgenommen werden, wenn die Wertminderungen bereits eingetreten sind und nicht schon vorher.

Neben den bisher erwähnten Abschreibungsgründen, die einen qualitativen Wertverzehr und damit eine qualitative Abschreibung zur Folge haben, kennt das Einkommensteuergesetz auch eine quantitative Abschreibung. Ihre Ursachen liegen nicht in einer Abnutzung bezw. Entwertung durch Gebrauch, sondern durch Substanzverbrauch, wie er insbesondere bei Urstoffgewinnungsbetrieben vorkommt.

Das Einkommensteuergesetz von 1925 ließ nur Absetzungen für technische Abnutzung und Substanzverringerung zu. Einer Entwertung auf Grund wirtschaftlicher Momente, beispielsweise auf Grund von Modeänderungen, von neuen Erfindungen usw., konnte durch eine reguläre Abschreibung nicht Rechnung getragen werden. Hier stand dem Steuerpflichtigen nur der Übergang zum niedrigeren gemeinen Wert (Teilwert), also die sogenannte Entwertungsabschreibung offen. Für eine richtige Gewinnermittlung hatte dies den Nachteil, daß eine Periode mit einem zu großen Abschreibungsbetrag belastet wurde, während andere Perioden nur geringen oder gar keinen Abschreibungsaufwand zu tragen hatten. Der Steuerpflichtige hatte ferner den Übergang zum gemeinen Wert jeweils besonders zu begründen, was oft mit bedeutenden Schwierigkeiten verbunden war. Es war daher eine vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt besonders begrüßenswerte Entscheidung, als der RFH. in einem grundlegenden Urteil wirtschaftliche Abschreibungen für zulässig erklärte [132]). Dadurch ist es möglich, den durch wirtschaftliche Entwertung eingetretenen Wertverzehr auf eine Reihe von Perioden zu verteilen, so daß einzelne Erfolgsabschnitte nicht zu stark belastet werden. Für unerwartet eintretende Ereignisse bleibt nach wie vor der Weg der Bewertungsabschreibung, d. h. der Übergang zum niedrigeren Teilwert offen.

c) Abschreibungsmethoden.

Wir wollen uns im Rahmen dieser Arbeit nicht mit der Vielzahl der von der Betriebswirtschaftslehre und kaufmännischen Praxis entwickelten Abschreibungsverfahren beschäftigen, sondern nur die einkommensteuerrechtlich bedeutenden und zulässigen Arten behandeln. Bei der Verteilung der Abschreibungen auf den Abschreibungszeitraum läßt auch das Steuerrecht verschiedene Methoden zu [133]). § 7 EinkStG. be-

---

132) Vgl. RFH. Urt. v. 12. 12. 1928, StuW. 1929, Nr. 13.

133) Wir wollen uns hier nur mit der in der Praxis allgemein bevorzugten zeitabhängigen Abschreibung befassen. Die Abschreibungsursachen sind hier zeitbedingt, wie z. B. bei Ablauf eines Rechts, natürlichem Verschleiß und technischer und wirtschaftlicher Überholung. Daneben gibt es die mengenabhängige Ab-

stimmt: „bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, kann jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei der Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung entfällt. Die Absetzung bemißt sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes." Nach dieser Gesetzesvorschrift kommt es bei der Verteilung der Abschreibung in erster Linie darauf an, daß der jährliche Abschreibungsbetrag der jährlichen Nutzungs- oder Verwendungsfähigkeit, d. h. also dem tatsächlich eingetretenen Wertverzehr bezw. der Wertminderung entspricht. Es müßten einkommensteuerlich demnach alle diejenigen Abschreibungsverfahren zulässig sein, die betriebswirtschaftlich der Forderung, daß die Abschreibung der Abnutzung entsprechen soll, gerecht werden. Wir können uns hier nun nicht mit der Untersuchung der Frage befassen, ob die im betriebswirtschaftlichen Schrifttum entwickelten Abschreibungsmethoden [134]) vom einkommensteuerlichen Standpunkt für zulässig erklärt werden müssen. Vielmehr wollen wir uns auf die Behandlung der in der kaufmännischen Praxis meist üblichen Abschreibungsmethoden beschränken und sehen, wie die Steuer sich dazu stellt.

aa) Die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert (mit konstantem Satz).

Bis zum Erlaß des Urteils vom 1. 7. 1931 [135]) war die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert die steuerlich allein zulässige Abschreibungsmethode. Die Höhe der Abschreibung ist hier vom Anschaffungswert und der Nutzungsdauer abhängig. Kauft ein Steuerpflichtiger z. B. eine Maschine im Werte von RM. 10 000,— und beträgt die Verwendungsdauer zehn Jahre, so können jährlich 10% des Anschaffungswertes, also RM. 1000,— abgeschrieben werden.

Die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert ist eine infolge ihrer auf Grund der Konstantheit der Ab-

---

schreibung, die allerdings keineswegs immer im Gegensatz zur zeitabhängigen Abschreibung steht. Es handelt sich hier um die Abschreibung nach Maßgabe der Beanspruchung; die Abnutzung ist abhängig vom Grade des Ge- oder Verbrauchs (vgl. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 139), wie es besonders deutlich bei den Absetzungen für Substanzverringerung zum Ausdruck kommt.

134) Näheres hierüber bei Großmann, Die Abschreibung vom . . ., a. a. O., S. 211 ff.

135) RStBl. 1931, S. 877.

schreibungsbeträge einfachen Anwendung weit verbreitete Abschreibungsmethode, namentlich dann, wenn der Ursprungswert keine Zugänge erfährt. Sie hat den Vorteil, daß jede Erfolgsperiode mit einem gleich großen Aufwandbetrag belastet wird was betriebswirtschaftlich jedoch nur dann richtig ist, wenn der technische oder wirtschaftliche Wertverzehr gleichmäßig in einer Reihe von Jahren erfolgt oder anders ausgedrückt, wenn das Produktions- oder Leistungsvermögen der Anlage in den verschiedenen Perioden konstant bleibt. Die Anwendung der gleichbleibenden Abschreibung vom Anschaffungswert empfiehlt sich daher nur dann, wenn die Wahrscheinlichkeit für eine gleichmäßige Abnahme der Nutzungsfähigkeit besteht, das ist beispielsweise bei Ablauf eines Rechts, oft auch bei der reinen technischen Abnutzung der Fall.

bb) Die Abschreibung vom Buchwert (mit geometrisch-degressivem Satz).

In dem bereits erwähnten, zum Einkommensteuergesetz von 1925 ergangenen Urteil vom 1. 7. 1931 [136]), hat der RFH. auch die bis dahin unzulässige Abschreibungsmethode vom Buchwert (Restwert) anerkannt. Bei diesem Verfahren werden z. B. bei eier Maschine mit voraussichtlich 10jähriger Nutzungsdauer im ersten Jahr 20% des Anschaffungswertes abgeschrieben. Im nächsten Jahr werden 20% vom neuen Buchwert, d. s. 16% des Anschaffungswertes abgesetzt. Im folgenden Jahr wieder 20% des neuen Buchwerts usw. Der vom RFH. gefällten Entscheidung liegt ein Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 15. Juni 1931 zugrunde, dessen Ausführungen der RFH. im wesentlichen übernommen hat und das neben der Abschreibung vom Anschaffungswert und der vom Restwert auch eine dritte Abschreibungsmethode, die mit fallenden Abschreibungsquoten arbeitet, für das Einkommensteuerrecht für unbedenklich erklärt.

Bei der Abschreibung vom Buchwert wird der Abschreibungsbetrag mit Hilfe eines festen Prozentsatzes vom jeweiligen Buchwert berechnet. Die damit verbundene Degression der Abschreibungsbeträge führt dazu, daß der Nullwert bei dieser Art der Abschreibung nie erreicht wird. Daher muß der Abschreibungssatz so gewählt werden, daß nach Ablauf der regelrechten Nutzungsdauer der Restwert ungefähr dem Altmaterialwert der Anlage entspricht. Das bedingt aber einen bedeutend höheren Abschreibungssatz als bei der gleichmäßigen Abschreibung vom Anschaffungswert.

136) RStBl. 1931, S. 877.

Die Abschreibung vom Buchwert trägt der anfänglich schnellen Entwertung neuangeschaffter Gegenstände mehr Rechnung als es bei der gleichmäßigen Abschreibung vom Anschaffungswert der Fall ist[137]). Ein weiterer Vorteil liegt darin, daß beim Zugang neuer Anlagegüter die niedrigen Abschreibungen auf die alten Anlagen durch die höheren auf die neuangeschafften Anlagen ausgeglichen werden[138]). Auch darf bei der Beurteilung der Buchwertabschreibung nicht außer Acht gelassen werden, daß die ersten Nutzungsjahre im allgemeinen geringere Reparaturen zu tragen haben als die späteren. Durch die Degression der Abschreibungsbeträge erfolgt ein gewisser Ausgleich des Reparaturaufwandes, da die Reparaturkosten nicht immer Aufwand der Periode darstellen, in die die Ausgabe gerade fällt, sondern oft schon in früheren Perioden mitverursacht worden sind. Die weite Verbreitung der Abschreibung vom Buchwert in der Praxis dürfte wohl darauf zurückzuführen sein, daß die jeweiligen Ausgangswerte sehr bequem zu ermitteln sind und zu einer einfachen buchtechnischen Handhabung führen.

Der Nachteil der Buchwertabschreibung besteht vor allem darin, daß die Erfolgsrechnung und die Kostenrechnung in den ersten Jahren einen zu großen Aufwand zu tragen haben, also in den ersten Jahren wesentlich ungünstiger abschneiden als in den letzten. Dieser Mangel kann aber durch die Gesamtabschreibung von wesensgleichen Gruppen von Anlagegütern in gewissem Umfang ausgeglichen werden[139]).

cc) Die Abschreibung vom Anschaffungswert mit fallenden Abschreibungsquoten (mit arithmetisch-degressivem Satz).

Neben der gleichmäßigen Abschreibung vom Anschaffungswert und der Abschreibung vom Buchwert behandelt das Urteil des RFH. vom 1. 7. 1931[140]) eine dritte Methode, die die jeweiligen Abschreibungsbeträge nach im voraus bestimmten

---

137) Diese Tatsache der anfänglich schnelleren Entwertung gewisser Anlagegegenstände war bis zum Erlaß des Einkommensteuergesetzes von 1934 durch die sogenannte Sofortabschreibung auf Maschinen in Höhe von 20% des Anschaffungswertes im Jahre der Anschaffung anerkannt (Rderl. d. RMdF. v. 16. 2. 1929, RStBl. 1929, S. 105).

138) Eine solche Gesamtabschreibung ist nach einem Urteil vom 9. 7. 1931, RStBl. 1931, S. 819 nur bei wesensgleichen Gruppen von Anlagewerten zulässig. Für wesensfremde Gruppen von Anlagegütern ist eine Gesamtabschreibung nicht erlaubt; vgl. RFH. Urt. v. 7. 11. 1933, RStBl. 1933, S. 1322.

139) Vgl. Fußnote Nr. 138.

140) RStBl. 1931, S. 877.

Sätzen einer fallenden Staffel berechnet. Bei zehnjähriger Nutzungsdauer einer Maschine werden beispielsweise in den ersten fünf Jahren je 12% und in den letzten fünf Jahren je 8%, oder in den ersten drei Jahren je 12%, in den folgenden vier Jahren je 10% und in den letzten drei Jahren je 8% des Anschaffungswertes abgeschrieben. In welchem Maße die Staffelung der Abschreibungssätze im einzelnen Fall zweckmäßig durchgeführt werden muß, soll von der Art und dem Zweck des Anlagegegenstandes und dem Gewerbezweige des Kaufmanns abhängen [141]).

Mit der Anwendung dieser Abschreibungsart hatte sich der RFH. zwar bisher noch nicht zu befassen, doch muß angenommen werden, daß nach den Ausführungen des oben erwähnten Urteils, die der RMdF. für die Veranlagung von 1934 ausdrücklich für maßgebend erklärt hat, diese Abschreibungsmethode grundsätzlich Anwendung finden darf [142]).

Diese Art der Abschreibung stellt in gewissem Sinne eine Kombination der vorher geschilderten Verfahren dar; sie arbeitet ebenfalls mit fallenden, u. U. aber eine Reihe von Jahren gleichbleibenden Sätzen und gelangt doch auf den Nullwert. Sie trägt also der anfänglich schnelleren Entwertung von Anlagen, die oft auch mit einer anfänglich größeren Leistungsfähigkeit verbunden ist, in genügendem Maße Rechnung.

Grundsätzlich ist bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung jede der drei vorstehend skizzierten Abschreibungsmethoden anwendbar. Jedoch muß das jeweilige Verfahren wirtschaftlich Berechtigung haben, d. h. der Eigenart der Abnutzung der abzuschreibenden Wirtschaftsgüter angepaßt sein. So ist es beispielsweise nicht vertretbar, bei einem Fabrikgebäude, das nur einer gleichmäßigen Abnutzung unterworfen ist, die degressive Buchwertabschreibung anzuwenden. Auch ein willkürlicher Wechsel in den Abschreibungsmethoden ist steuerlich unzulässig [143]). Nicht gestattet ist es insbesondere auch, die Bemessung der Abschreibung von dem Ergebnis des jeweiligen Geschäftsjahres abhängig zu machen.

d) Die Bemessungsgrundlage der Abschreibung.

Während wir in den vorstehenden Ausführungen den steuerlich zulässigen Umfang der Abschreibungen dargelegt

141) Vgl. RStBl. 1931, S. 882.

142) Vgl. Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer u. Körperschaftsteuer für 1934 in RStBl. 1935, S. 389. Vgl. auch Bühler, a. a. O., S. 144.

143) Vgl. Hauptteil II. 6. c. bb. S. 94 ff.

haben, wollen wir in diesem Abschnitt kurz auf die Bemessungs- oder Wertgrundlage, von der die Abschreibungen vorzunehmen sind, zu sprechen kommen.

Bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung hat das Gesetz den Anschaffungs- oder Herstellungswert als Höchstwert festgelegt. Dementsprechend dürfen auch die Abschreibungen von keinem höheren Wert als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Dies hatte der Gesetzgeber in § 16 Abs. 3 Satz 3 EinkStG. 1925 ausdrücklich bestimmt. Aber auch § 7 Abs. 1 EinkStG. 1934 muß im gleichen Sine ausgelegt werden [144]), da der Gesetzgeber von einer Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten spricht.

Dagegen ist eine Abschreibung vom Teilwert, wenn dieser unter den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, steuerlich zulässig. Voraussetzung ist jedoch, daß dieser niedrigere Teilwert zuvor durch eine Sonderabschreibung buchmäßig zum Ausdruck gebracht worden ist.

Eine Abschreibung vom Tageswert, wie sie insbesondere von F. Schmidt bei seiner organischen Tageswertrechnung vertreten wird, ist steuerlich jedoch nicht zugelassen. Dies ist vom RFH. ausdrücklich ausgesprochen worden in einem Urteil vom 22. Oktober 1931 [145]) für einen Fall, in dem ein Steuerpflichtiger Abschreibungen vom über dem Anschaffungspreis liegenden Tageswert vorgenommen hatte. Gegen eine Abschreibung vom Tageswert, der unter den Anschaffungskosten liegt, bestehen aber auch steuerlich keine Bedenken, wenn dieser Wert als Teilwert oder Zwischenwert bei der Bewertung des Abschreibungsgegenstandes zum Ansatz gelangt ist.

Wertgrundlage der Abschreibung ist einkommensteuerrechtlich also in erster Linie der Anschaffungswert. Die Bemessung der Abschreibungen von diesem Wert führt zu der bereits in der Einleitung unserer Arbeit behandelten nominellen Rechnung, die nur in Zeiten stabiler Geldwerte zu richtigen Ergebnissen führt. In Zeiten steigender Preise, die durch das einkommensteuerrechtliche Verbot des Ansatzes eines höheren Wertes als der Anschaffungskosten hier besonders interessieren, werden durch die Beibehaltung des zu niedrigen Anschaffungswertes als Bemessungsgrundlage zu niedrige Abschreibungsquoten berechnet. Infolge dieser ungenügenden Abschreibung werden aus dem Bruttoerlös zu geringe Aufwandteile an die Unternehmung gebunden und ein zu hoher Gewinn errechnet,

144) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 144.
145) RStBl. 1932, S. 22.

der in Wirklichkeit mehr oder weniger Scheingewinn oder Vermögenswertänderung enthält. Ganz abgesehen davon, ob dieser zu hoch berechnete Gewinn ausgeschüttet wird, kann bei der außerordentlichen Steuerprogression der zu zahlende Steuerbetrag so hoch sein, daß er bereits die Vermögenssubstanz angreift. Eine Wiederbeschaffung des abgenutzten Gegenstandes ist bei dieser Rechnungsart nicht gewährleistet, da die Abschreibungsbeträge zusammen genommen nicht ausreichen um den betreffenden Gegenstand bei den gestiegenen Preisen wieder zu beschaffen.

Betriebswirtschaftlich gesehen führt die Abschreibung vom jeweiligen Tageswert allein zu einer richtigen Gewinnermittlung, da ihr die wirtschaftliche Überlegung zugrunde liegt, den durch den Umsatzprozeß bewirkten Substanzverzehr am Wiederbeschaffungspreis zu messen und als Kostenersatz soviel Werte im Betriebe zurückzubehalten, als für die Erhaltung und Wiederbeschaffung der gleichen Substanz erforderlich ist.

Wir können im Rahmen dieser Arbeit nur kurz darauf hinweisen welche Bedeutung die Wahl der Bemessungsgrundlage der Abschreibung für die Gewinnermittlung besitzt. Im einzelnen müssen wir auf die von F. Schmidt zu dieser Frage gemachten Ausführungen verweisen [146]).

e) Sonderprobleme der Abschreibung.

aa) Die Sofortabschreibung kurzlebiger Wirtschaftsgüter [147]).

Das Einkommensteuergesetz von 1934 bringt in § 6 Ziffer 1 für die Behandlung sogenannter kurzlebiger Wirtschaftsgüter eine Sonderregelung. Der Steuerpflichtige ist bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, das sind solche, „deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß 5 Jahre nicht übersteigt" nicht an die gemäß § 7 Abs. 1 zu bemessenden Abschreibungen gebunden. Er kann hier höhere Abschreibungen vornehmen, ja die betreffenden Gegenstände im Jahre der Anschaffung voll absetzen.

Ursprünglich war diese Abschreibungsfreiheit nur für zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichtete Gewerbetreibende, für die eine Gewinnermittlung nach § 5 EinkStG. in Frage

146) Vgl. Schmidt, F., Organische Bilanz, a. a. O., S. 170 ff.

147) Die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, die nach dem 30. 9. 1937 bestellt sind, ist durch die Novelle zum EinkStG. vom 1. 2. 1938 (RStBl. 1938, S. 97) aufgehoben worden.

kommt, zulässig. Durch § 9 der Ersten Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 6. 2. 1935 [148]) ist der Kreis der Begünstigten jedoch erweitert worden, so daß nunmehr die Abschreibungsfreiheit auch für Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe gilt, die ordnungsmäßige Bücher i. S. des HGB. führen, ohne dazu verpflichtet zu sein. Als ordnungsmäßige Buchführung in diesem Sinne dürfte die im Erlaß vom 22. Juni 1932 [149]) für die freien Berufe zugelassene „Buchführung in erleichterter Form" jedoch nicht genügen. Voraussetzung ist vielmehr eine Buchführung, die den Vorschriften des HGB. entspricht, d. h. bei der jährlichen Bestandsaufnahme müssen sämtliche Wirtschaftsgüter und Schulden des Betriebs einschließlich derjenigen Forderungen und Schulden, die mit der laufenden Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, berücksichtigt werden. Das Vorhandensein einer ordnungsmäßigen Buchführung als Voraussetzung für die Abschreibungsfreiheit ist vom Gesetzgeber deshalb verlangt worden, um die Abschreibung der kurzlebigen Wirtschaftsgüter einer einfachen und dauernden Kontrolle unterziehen zu können und damit einer mehrfachen Abschreibung und einem sonstigen Mißbrauch der weitgehenden Bewertungsfreiheit zu unzulässigen Gewinnverschleierungen vorzubeugen. Daher fordert § 8 der Ersten EStDVO., daß die kurzlebigen Wirtschaftsgüter auf einem besonderen Konto getrennt von den übrigen Anlagegegenständen verbucht werden [150]).

Das Gesetz definiert die kurzlebigen Wirtschaftsgüter als solche des Anlagevermögens, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß 5 Jahre nicht übersteigt. Wirtschaftsgüter mit einer längeren Nutzungsdauer unterliegen daher der Bewertungsfreiheit nicht. Um die im einzelnen auftretenden Zweifel, ob ein Wirtschaftsgut kurzlebig ist, zu beseitigen, hat der RMdF. eine Liste herausgegeben; diese Aufstellung ist aber nicht erschöpfend. Über die hier aufgezählten Gegenstände hinaus besteht Abschreibungsfreiheit für alle Anlagen, deren Anschaffungspreis RM. 200,— nicht übersteigt und für solche, für die der Steuerpflichtige den Nachweis führt, daß sie sich bei Verwendung in seinem Betrieb innerhalb von fünf Jahren abnutzen [151]) [152]).

148) RStBl. 1935, S. 210.

149) RStBl. 1932, S. 613.

150) Vgl. Rderl. d. RMdF. v. 20. 12. 1934, Abschnitt 4: Bilanztechnisches, RStBl. 1935, S. 3.

151) Vgl. Gebhardt, Die kurzlebigen Wirtschaftsgüter, In Dt. Steuerztg. 1935, S. 635/36.

152) Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wesentlich größer als 5 Jahre, d. h., beträgt sie im Einzelfall mindestens 10 Jahre, so soll die Bewertungsfreiheit

Für die Anwendung der Abschreibungsvergünstigung ist es auch ohne Bedeutung, ob das Wirtschaftsgut im neuen oder gebrauchten Zustand angeschafft wird [153]). Es ist lediglich Voraussetzung, daß das Gut an sich keine längere Lebensdauer als 5 Jahre hat. Langlebige Wirtschaftsgüter, bei denen nur die Restnutzungsdauer 5 Jahre nicht übersteigt, dürfen nicht als kurzlebig behandelt werden. Dies gilt sowohl für im Betrieb bereits vorhandene Anlagegüter, als auch für solche, die gebraucht erworben werden.

Der Gesetzgeber hat bei der Sonderbehandlung der kurzlebigen Wirtschaftsgüter verschiedene Ziele im Auge gehabt. Zunächst sollte die Möglichkeit der Sofortabschreibung einen Anreiz zur Anschaffung solcher Wirtschaftsgüter geben, um damit zur Belebung des Arbeitsmarktes und zur Verminderung der Arbeitslosigkeit beizutragen. Daneben haben auch Gründe zur Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens mitgesprochen, um wenigstens bei einem Teil des Anlagevermögens die ständigen Reibungen zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde im Kampf um die Abschreibungshöhe zu vermeiden [154]). Als drittes Ziel hatte der Gesetzgeber die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Auge [155]).

Bei der Bemessung der Abschreibung bleibt der Steuerpflichtige an die untere Abschreibungsgrenze gebunden, d. h. er muß gemäß § 7 EinkStG. mindestens den der normalen Nutzungsdauer entsprechenden Betrag abschreiben. Er kann nicht etwa in einem Jahre, das mit Verlust abschließt, die Abschreibung ganz unterlassen, um sie in späteren Jahren, die wieder zu einem Gewinn führen, nachzuholen. Entscheidend ist, daß am Ende eines Steuerabschnitts höchstens der Wert ausgewiesen wird, der sich bei normaler Abschreibung ergeben würde. Demgemäß muß ein Steuerpflichtiger, der bei gleichmäßiger Abschreibung vom Anschaffungswert bei einem Gegenstand von fünfjähriger Lebensdauer in den ersten beiden Jahren

---

abgelehnt werden, auch wenn das Wirtschaftsgut in der Liste aufgeführt ist. Die Tatsache, daß der Name des Wirtschaftsgutes in der Liste enthalten ist, genügt also nicht ausnahmslos für die Anwendung der Bewertungsfreiheit gemäß § 6 Ziff. 1 Satz 4 EStG. (vgl. Veranlagungsrichtlinien vom 30. Januar 1937, Abschnitt B VII 5 Abs. 1, RStBl. 1937, S. 224).

153) Vgl. § 10 der Ersten EStDVO. v. 6. 2. 1935, RStBl. 1935, S. 210.

154) Für den Steuerpflichtigen bedeutet die Sofortabschreibung bei beginnender Konjunktur nicht immer eine Steuerersparnis, da in den folgenden Jahren die ansteigende Konjunktur im allgemeinen eine Steigerung der Gewinne mit sich bringt. Von diesen höheren Gewinnen ist dann infolge der Steuerprogression ein höherer Steuerbetrag zu zahlen, als wenn von der Sofortabschreibung kein Gebrauch gemacht und die Abschreibungsbeträge über die Jahre der Nutzung verteilt worden wären.

155) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 148.

je 25% abgeschrieben hat, im dritten Jahr mindestens 10% absetzen, um die Vorschrift über die Mindestabschreibung einzuhalten. Einen höheren als den der normalen Abnutzung entsprechenden Abschreibungsbetrag kann der Steuerpflichtige jedoch absetzen.

bb) Abschreibungen auf Forderungen.

Wir unterziehen die Frage der Abschreibungen auf Forderungen einer Sonderbetrachtung, weil gerade auf diesem Gebiet zahlreiche Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde bestehen und eine Anzahl von Urteilen des RFH. zur Klärung dieses Problems ergangen sind.

Die gewöhnlichen Außenstände eines Betriebes weisen je nach der Art der Kundschaft einen mehr oder weniger großen Minderwert gegenüber dem Nennwert aus. Der Steuerpflichtige muß am Ende der Periode mit einem gewissen Ausfall der bestehenden Forderungen rechnen, wenn er die Höhe auch ziffernmäßig noch nicht genau angeben kann. Diesen Minderwert oder wahrscheinlichen Ausfall gilt es durch eine Abschreibung zu erfassen. Die Abschreibung uneinbringlicher Forderungen hat mit dem hier zu behandelnden Problem nichts zu tun; sie sind als bereits eingetretene Verluste vor Bemessung der Abschreibung vom Forderungsbestand abzusetzen.

Der Minderwert der Debitoren kann entweder direkt am Debitorenbestand abgesetzt oder in Form eines Delkrederekontos unter die Passiven der Vermögensaufstellung aufgenommen werden. In der kaufmännischen Praxis überwiegt das letztere Verfahren. Die Bildung des Delkrederekontos kann sowohl durch Einzelabschreibung als auch durch Gesamtabschreibung erfolgen. Bei der vom RFH. anerkannten Einzelabschreibung [156]) wird jede Forderung einzeln untersucht und bewertet. Der der Wertminderung entsprechende Betrag wird dem Delkrederekonto zugeführt. Im Gegensatz dazu steht die vom RFH. ebenfalls zugelassene Gesamtabschreibung [157]). Hier werden die Außenstände gewissermaßen als Einheit behandelt und die wahrscheinlichen Ausfälle mit einem aus der Erfahrung gewonnenen Satz bewertet und in einem Posten auf das Delkrederekonto gebracht. Hat ein Kaufmann bei der Bemessung des Delkrederekontos den Weg der Einzelbewertung eingeschlagen, so darf er naturgemäß keine weitere auf Erfahrungs-

156) Vgl. RFH. Urt. v. 30. 4. 1930, StuW. 1930, Nr. 1008.
RFH. Urt. v. 28. 5. 1930, StuW. 1930, Nr. 1007.
157) Vgl. RFH. Urt. v. 20. 11. 1928, RStBl. 1929, S. 33.
RFH. Urt. v. 13. 11. 1930, StuW. 1931, Nr. 20.

sätzen beruhende Gesamtabschreibung vornehmen [158]). In der kaufmännischen Praxis wird heute bei der Abschreibung auf Debitoren überwiegend die Gesamtabschreibung angewandt, da eine Einzelabschreibung bei der Zusammensetzung des Debitorenbestandes aus zahlreichen einzelnen Posten mit bedeutend größeren Schwierigkeiten verbunden ist.

Über die Frage, wann eine Forderung als unsicher oder zweifelhaft zu gelten hat, gibt ein Urteil des RFH. vom 15. 1. 1931 [159]) Auskunft: „Der Kaufmann kann Forderungen schon dann als mehr oder minder gefährdet ansehen, wenn der Schuldner am Fälligkeitstage nicht zahlt und der Kaufmann sich auf langfristige Stundungen einlassen muß. Schon die Verspätung einer Zahlung kann u. U. als erheblicher Wertverlust bei der Forderung angesehen werden. Von dem hier in Betracht kommenden wirtschaftlichen Standpunkt und dem einkommensteuerlichen Gedanken der Einsetzung des Teilwerts aus ist eine Niedrigerbewertung einer Forderung schon dann gerechtfertigt, wenn die Verspätung der Zahlung oder die Unsicherheit des Schuldners bei dem Gläubiger die Meinung erwecken konnte, die Forderung werde ganz oder zum Teil nicht eingehen oder der nichtrechtzeitige Eingang werde oder könne seinem Betriebe schaden und führe zu Kosten und Weiterungen."

Der Minderwert der Forderung kann aber auch darauf beruhen daß der Schuldner bei der Bezahlung ein Skonto abzieht oder sonstige Preisabzüge, Retouren usw. zu erwarten sind. Für solche erfahrungsgemäß eintretenden Ausfälle hat der RFH. die Absetzung eines Pauschalbetrages an den Debitoren für zulässig erklärt [160]). Ebenso kann nach einer Entscheidung vom 30. 11. 1927 [161]) eine aus einem umsatzsteuerpflichtigen Geschäft herrührende Forderung um den entsprechenden Umsatzsteuerbetrag niedriger angesetzt werden.

Die Bemessung der Abschreibung liegt im Ermessen des Kaufmanns. Das oben zum Teil wiedergegebene Urteil [162]) sagt hierzu: „Eine Abweichung von der Schätzung des Kaufmanns über zu befürchtende oder doch mögliche Ausfälle ist nur berechtigt, wenn das Finanzamt seinerseits nachweisen kann, daß der Bilanzansatz den Grundsätzen des sorgfältigen Kaufmanns offenbar widerspricht, d. h. auch ein reichlicher Schwarzseher keine Ausfälle fürchten könnte". Es ist also mit Recht nicht

158) Vgl. RFH. Urt. v. 20. 5. 1932, RStBl. 1932, S. 641.
159) RStBl. 1931, S. 202.
160) Vgl. RFH. Urt. v. 4. 11. 1927, StuW. 1927, Nr. 687. Vgl. RFH. Urt. v. 11. 12. 1929, StuW. 1930, Nr. 246.
161) StuW. 1928, Nr. 9.
162) Vgl. RFH. Urt. v. 15. 11. 1931, RStBl. 1931, S. 202.

erlaubt, daß die Behörde das Ermessen des Kaufmanns durch ihr eigenes Ermessen ersetzt. Der Kaufmann ist selbst am besten in der Lage, seine Forderungen zu bewerten.

Eine willkürliche Bemessung des Abschreibungssatzes ist dem Steuerpflichtigen jedoch nicht gestattet, da hierdurch eine Gewinnregulierung möglich wäre. Die Steuerbehörde ist daher berechtigt, die „Grenzen des dem Steuerpflichtigen zustehenden freien Ermessens nachzuprüfen" [163]). Bei einer Meinungsverschiedenheit über die Höhe des Abschreibungssatzes muß das Finanzamt den Nachweis erbringen, daß der vom Steuerpflichtigen angesetzte Satz dem tatsächlichen Ausfall nicht entspricht. Es darf dabei auch die nach dem Bewertungsstichtag bekannt werdenden Tatsachen nicht dazu verwenden, um die frühere Schätzung als falsch zu begründen [164]) [165]).

Auch bei der Bemessung der Abschreibungen ist der für die steuerliche Gewinnermittlung wichtige Grundsatz der Kontinuität zu beachten, wie wir weiter unten ausführen werden [166]).

cc) Die Behandlung des Geschäftswerts.

Unter dem Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur der Differenzbetrag verstanden, um den der Wert eines lebenden Geschäfts als Ganzes von dem Summationswert der einzelnen zum Betrieb gehörenden Gegenstände und Rechte abzüglich der Schulden abweicht. Es handelt sich hier um ein Aktivum, das in dem Aufbau der Organisation, dem Standort des Unternehmens, der Zusammensetzung der Kundschaft, der besonderen Fähigkeit des Unternehmers und ähnlicher, einer sicheren Berechnung nur schwer zugänglicher Faktoren beruhen kann.

Infolge dieser unsicheren Berechnungsgrundlagen steht die Mehrzahl der betriebswirtschaftlichen Autoren auf dem Standpunkt, daß der Firmenwert grundsätzlich ein nicht-aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut sei [167]). Schmalen-

163) RFH. Urt. v. 10. 12. 1930. StuW. 1931, Nr. 84.

164) Vgl. RFH. Urt. v. 11. 3. 1931, StuW. 1931, Nr. 20.

165) U. E. sollten sich die Diskussionen in solchen Fällen weniger um die Höhe des Abschreibungssatzes drehen als darum, ob die Struktur der Debitoren eine Veränderung erfahren hat. Solange die Zusammensetzung der Außenstände die gleiche ist, sollte auch der gleiche Abschreibungssatz beibehalten werden.

166) Vgl. Hauptteil: II. A. 6. c. bb. S. 94 ff.

167) Vgl Gerstner, Bilanzanalyse. 9. Aufl., Leipzig 1928, S. 130 ff., 312 ff. Leitner, Bilanztechnik u. Bilanzkritik, 8/9. Aufl. Leipz. 1929, S. 73, S. 408 ff. Anders dagegen F. Schmidt: Er ist der Ansicht, daß ein durch Aufwendung von Kosten entstandener immaterieller Wert im Interesse einer richtigen Vermögens- u. Erfolgsrechnung aktivierungspflichtig ist, vermögensbedingte immaterielle Werte akti-

bach[168]) hält eine Aktivierung des originären Geschäftswerts, den er in der Hauptsache in der lebenden Organisation des Unternehmens begründet sieht, deshalb für unzulässig, weil die Kosten dieser lebenden Organisation, die im laufenden Betrieb aufgebaut wird, in den laufenden Betriebsunkosten enthalten sind und nicht ausgesondert werden können. Nur wenn der Goodwill gegen Entgelt erworben wurde, darf er in die Bilanz aufgenommen werden und soll dann durch angemessene jährliche Abschreibungen getilgt werden[169]). Diese betriebswirtschaftliche Auffassung ist vom Handelsrecht übernommen worden und im § 261 Ziffer 4 n. F. zum Ausdruck gekommen.

In der Frage der Aktivierung ist der Geschäftswert einkommensteuerlich entsprechend der handelsrechtlichen Regelung zu behandeln. Danach ist er grundsätzlich kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut. Er muß aber dann in die Vermögensaufstellung mit einbezogen werden, wenn er gegen Entgelt erworben wurde oder sonstige besondere Ausgaben für ihn gemacht wurden[170]).

Die Frage der Abschreibung vom Geschäftswert ist einkommensteuerlich abweichend von den Vorschriften des Handelsrechts geregelt. Während das HGB. bei einer vorgenommenen Aktivierung angemessene jährliche Abschreibungen fordert, hat der RFH. laufende Abschreibungen beim Geschäftswert gemäß § 7 Abs. 1 EinkStG. 1934 für unzulässig erklärt und lediglich eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gestattet. Diese Einstellung des RFH. kam zunächst in einem Urteil vom 29. 7. 1931[171]) zum Ausdruck und ist durch eine neuere Entscheidung vom 7. Juli 1935[172]) bestätigt worden. Vom betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus ist die Ablehnung laufender Abschreibungen auf den Geschäftswert durch den RFH. verständlich, weil der Geschäftswert kein normales Abnutzungsgut ist. Allerdings bedient sich der RFH. zur Rechtfertigung seiner Ansicht einer eigenartigen Beweisführung, indem er den Geschäftswert als ein einheitliches, auf zahlreichen nicht feststellbaren Umständen beruhendes Wirtschaftsgut konstruiert und dann ganz willkürlich unterstellt, daß der

---

vierungsfähig u. nur personalbedingte immaterielle Werte nicht aktivierungsfähig sind; vgl. Organische Bilanz, a. a. O., S. 106 ff.

168) Vgl. Schmalenbach, Finanzierungen, 5. Aufl., Lpz. 1932, I. Teil: Beteiligungsfinanzierungen, S. 43.

169) Schmalenbach hält eine jährliche 10 %ige Abschreibung für angemessen, wobei aber nach seiner Ansicht mehr die Willkür als wirkliche Berechnung maßgeblich ist; vgl. Finanzierungen, a. a. O., S. 61.

170) Vgl. RFH. Urt. v. 19. 5. 1932, RStBl. 1933, S. 476.

171) Amtl Slg., Bd. 29, S. 221.

172) RStBl. 1935, S. 1237.

Verlust, der durch einen Umstand hervorgerufen wird, durch einen Vorteil, hervorgerufen durch einen anderen Umstand, ausgeglichen werden könne [173]).

Die Begründung zum Urteil vom 29. Juli 1931 [174]) sagt dazu folgendes: „Mögen nun auch die einzelnen Umstände, auf denen der jeweilige Geschäftswert beruht, im Laufe der Zeit wechseln, so berührt dies doch den einmal erworbenen Geschäftswert als solchen nicht in der Weise, daß nun je nach dem Wechsel der den Geschäftswert beeinflussenden Umstände jeweils ein neues wirtschaftliches Gut im Sinne eines neuen Geschäftswertes angenommen werden könnte . . . Beruht z. B. der in einem bestimmten Zeitpunkt erworbene Geschäftswert auf der Reklamestellung und der Kundschaft eines bestimmten Unternehmens, so kann unter dem neuen Unternehmer zwar der Wert, insoweit als er auf der Reklamestellung beruht, verloren gehen, ohne daß dadurch der Wert des Geschäftswerts als eines einheitlichen Gutes berührt wird, weil an Stelle der Wertminderung infolge Wegfalls der Reklamestellung eine diese Minderung ausgleichende Werterhöhung infolge einer besseren Organisation seitens des neuen Unternehmens getreten sein kann."

Das Verbot regulärer Abschreibungen auf den entgeltlich erworbenen Firmenwert ist vom steuerlichen Standpunkt mit Recht aus dem Grunde durchgeführt, weil dadurch eine Gewinnmanipulierung in größerem Umfang unmöglich gemacht wird. Bei Umgründungen und Verkäufen bestehender Unternehmungen beispielsweise könnten die Gesellschafter im Interesse zukünftiger hoher Abschreibungen einen Firmenwert konstruieren, der in Wirklichkeit nicht vorhanden ist. Es würde sich in einem solchen Falle ein um den Abschreibungsbetrag niedrigerer Gewinn und damit eine entsprechende Steuerersparung ergeben.

6. Der Grundsatz der Stetigkeit bei der steuerlichen Gewinnermittlung.

a) Begriffliches.

Unter dem aus der Bilanzlehre stammenden Begriff der Bilanzkontinuität, nach Reinhardt Bilanzstetigkeit, versteht man allgemein die Einhaltung bestimmter Grundsätze bei der Bilanzaufstellung [174]). Das Handelsrecht kennt den Begriff

---

173) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 88.

174) Vgl. Eberbach, Handelsbilanz u. Steuerbilanz. Diss. Mannheim 1931. S. 68/69.

der Kontinuität im materiellen Sinne nicht. Eine formelle Kontinuität ist jedoch im § 261a HGB. für Aktiengesellschaften gegeben, für die die Einhaltung einer bestimmten Bilanzgliederung vorgeschrieben ist. Aufermann[175]) bezeichnet die formelle Kontinuität als Postenkontinuität; sie verlangt die Ansetzung gleicher Bilanzposten mit gleichem Inhalt in den aufeinanderfolgenden Schlußbilanzen. Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum ist die Kontinuität jedoch eingehend behandelt[176]) und als wesentliches Erfordernis der ordnungsmäßigen Buchführung bezeichnet worden[177]). Dies kommt vor allen Dingen bei Schmalenbach[178]) zum Ausdruck, der der Kontinuität zum Zwecke der Ermittlung eines vergleichbaren Jahresgewinns eine besondere Bedeutung beimißt.

Einkommensteuerrechtlich ist das Prinzip der Bilanzstetigkeit ausdrücklich festgelegt. Die Willkür des Steuerpflichtigen bei der Berechnung und dem Vergleich der Betriebsvermögen am Anfang und Ende des Geschäftsjahres soll durch den Zwang zur Beibehaltung gewisser Bilanzierungsgrundsätze so eingeschränkt werden, daß eine Manipulierung des Gewinns nur in bestimmten engen Grenzen möglich ist.

In der dieses Problem behandelnden steuerrechtlichen Literatur und auch von der Rechtsprechung des RFH. wird von der Kontinuität in ganz verschiedenem Sinne gesprochen. Die Mehrzahl der Autoren unterscheidet zwischen allgemeiner, spezieller und innerer Bilanzkontinuität[179]), entsprechend der Rechtsprechung des RFH.[180]).

Allgemeine Bilanzkontinuität, nach Reinhardt Bilanzenzusammenhang, ist danach der Zusammenhang zwischen der Jahresschlußbilanz und der Wiedereröffnungsbilanz, spezielle Bilanzkontinuität, nach Reinhardt Wertzusammenhang, die Beibehaltung gleichartiger Werte in aufeinanderfolgenden Schlußbilanzen und innere Bilanzkontinuität oder Bewertungsgleichmäßigkeit[181]) die Beibehaltung gleichmäßiger Bilanzierungsgrundsätze.

175) Aufermann, Zum Begriff der Bilanzkontinuität, insbes. im Zusammenhang mit der Steuer. i. Betriebswirtschaftliche Rundschau 1928, S. 183.

176) Vgl. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 96 ff. Vgl. Gerstner, a. a. O., S. 61 ff.

177) Vgl. Simon, a. a. O., S. 412.

178) Vgl. Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 109.

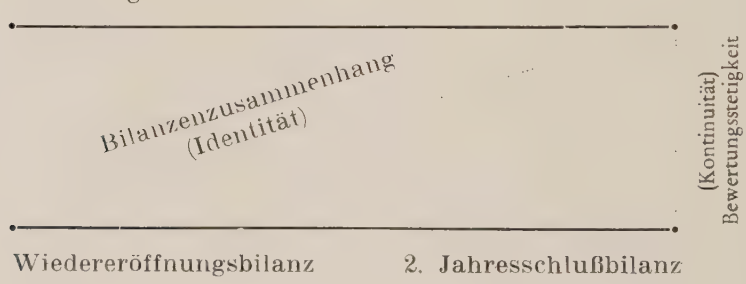
179) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 124. Ferner Hoeres, Die Bilanzkontinuität im Steuerrecht. In: Bk.-Arch. 1933/34, S. 48.

180) Vgl. Urt. v. 1. 2. 1928, StuW. 1928, Nr. 157. Urt. v. 13. 11. 1930, StuW. 1931, Nr. 20.

181) Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 1, Berlin 1937, S. 52. Gebhardt: Steuerliche Bilanzfragen i. Dt. St. Ztg. 1935, S. 1020.

Wir wollen zunächst mit Aufermann[182]) grundsätzlich zwischen Bilanzidentität und Bilanzkontinuität unterscheiden. Aufermann versteht unter Bilanzidentität das, was der RFH. mit allgemeiner Bilanzkontinuität bezeichnet, also die Übereinstimmung der Jahresschlußbilanz mit der Wiedereröffnungsbilanz. Da beide Bilanzen — wenigstens theoretisch — im gleichen Zeitpunkt entstehen können wir hier von Identität oder mit Reinhardt von Bilanzenzusammenhang sprechen[183]). Unter der eigentlichen Bilanzkontinuität dagegen wollen wir mit Aufermann[182]) die Beziehungen zwischen den aufeinanderfolgenden durch einen Zeitraum getrennten Schlußbilanzen verstehen. Hier handelt es sich ausschließlich um das Problem der Bewertung. Wir bezeichnen diese Art der Kontinuität daher als Bewertungsstetigkeit.

Schematisch läßt sich der Unterschied zwischen Bilanzidentität und Bilanzkontinuität folgendermaßen darstellen[184]):



Das Einkommensteuerrecht kennt zwei verschiedene Arten der Bewertungsstetigkeit. Einmal die vom RFH. als spezielle Bilanzkontinuität[185]) bezeichnete Maßgeblichkeit eines Bilanzwertes in der vorjährigen Schlußbilanz für die Bewertung des gleichen Gegenstandes in der folgenden Endbilanz, die im EinkStG. 1925 in den §§ 19 und 20 zum Ausdruck kam und im EinkStG. von 1934 im § 6 Ziff. 1 gegeben ist. Aufermann[186]) spricht in diesem Zusammenhang von „Wert-

182) Vgl. Aufermann, Zum Begriff . . ., a. a. O., S. 181.

183) Daß eine Identität beispielsweise nicht vorliegt, wenn in der Schlußbilanz Privatentnahmen aktiviert erscheinen, während in der Eröffnungsbilanz dieser Posten mit dem Eigenkapital verrechnet ist, bedeutet nur eine formelle Durchbrechung der Identität; es besteht trotzdem eine Übereinstimmung zwischen Anfangsbetriebsvermögen und Endbetriebsvermögen des vorhergehenden Wirtschaftsjahres.

184) Vgl. Aufermann, Zum Begriff . . ., a. a. O., S. 183.

185) Vgl. RFH. Urt. v. 1. 2. 1928, StuW. 1928, Nr. 157.

186) Vgl. Aufermann, Zum Begriff . . ., a. a. O., S. 183

gruppenkontinuität", während andererseits Gebhardt[187]) diese Art der Kontiuität als „Grundsatz der Wertfortführung" bezeichnet und Reinhardt[188]) den Begriff „Wertzusammenhang" geprägt hat[189]). Diese in Literatur und Rechtsprechung zum Ausdruck kommende verschiedene Terminologie ist für den Kern der Sache nicht entscheidend. Wir wollen unter Kontinuität i. S. des § 6 EinkStG. mit Reinhardt den Grundsatz des Wertzusammenhangs verstehen und betrachten eine Kontinuität dann als nicht vorliegend, wenn dieser Grundsatz des Wertzusammenhangs nicht gewahrt ist.

Daneben hat die Rechtsprechung des RFH. die sogenannte „innere Kontinuität"[190]) entwickelt. Wir wollen bei dieser Art von Kontinuität von „Bewertungsgleichmäßigkeit"[191]) sprechen und hierunter die Einhaltung der in der vorjährigen Endbilanz angewandten Bilanzierungsgrundsätze für die folgenden Schlußbilanzen verstehen.

b) Bilanzenzusammenhang (Bilanzidentität).

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs oder die Bilanzidentität ergibt sich aus § 4 EinkStG. 1934, wonach das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu vergleichen ist. Das Endvermögen eines Jahres ist also gleichzeitig Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahres. Erfolgt die Vermögensaufstellung in Bilanzform, so müssen die Posten der letzten Jahresbilanz unverändert in das neue Wirtschaftsjahr übernommen werden[192]). Mirre[193])

187) Vgl. Gebhardt, Bilanzänderung u. Bilanzkontinuität. i. Deutsche Steuerzeitung 1931, S. 134. Derselbe, Steuerliche Bilanzfragen, i. Dt. St. Ztg. 1935, S. 1020.

188) Vgl. Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuer, Berlin 1936, S. 164/165 u. 169/70.

189) Während die Begriffe von Gebhardt und Reinhardt sich im wesentlichen decken, will Aufermann unter dem von ihm geprägten Begriff der Wertgruppenkontinuität etwas anderes verstanden wissen. Gebhardt und Reinhardt betrachten die Kontinuität dann als gegeben, wenn in der Schlußbilanz derselbe Wert eingesetzt wird, der in der vorhergehenden Schlußbilanz zur Anwendung gelangt war. Dagegen ist nach Aufermann die Wertgruppenkontinuität auch dann gewahrt, wenn aus einer Gruppe von verschiedenen Werten, die zulässig sind, ein beliebiger Wert gewählt wird. Ist also beispielsweise in der letzten Bilanz für ein Wirtschaftsgut der niedrigere Teilwert angesetzt, so bedeutet es nach Aufermann keine Durchbrechung der Wertgruppenkontinuität, wenn im folgenden Jahr bei inzwischen gestiegenem Teilwert dieser höhere Teilwert zur Ansetzung gelangt.

190) Vgl. RFH Urt. v. 13. 11. 1930, StuW. 1931, Nr. 20.

191) Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 1, Berlin 1937, S. 52.

192) Die Bilanzidentität gilt nicht, wenn der Gewinn des vorangegangenen Geschäftsjahres ohne Rücksicht auf die als nicht beweiskräftig verworfene Schlußbilanz

drückt es folgendermaßen aus: „Bilanzidentität = Maßgeblichkeit der Endbilanz I als Anfangsbilanz II für die Veranlagung des Jahres II".

Mit dieser Vorschrift verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Bilanz zweischneidig zu machen. „Die Vor- und Nachteile, die durch eine niedrigere oder höhere Bewertung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr erlangt sind, sollen sich bei der nächsten Veranlagung oder einer folgenden im entgegengesetzten Sinne auswirken . . . Was der Steuerpflichtige in einem Jahr erspart, muß er in einem folgenden nachholen" [194]). Dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs liegt also der Gedanke zugrunde, daß der durch eine niedrigere oder höhere Bewertung in einem Jahr nicht richtig ermittelte Gewinn in einem der folgenden Jahre automatisch korrigiert wird. Dadurch ist eine Vereinfachung der Veranlagung insofern erzielt, als bei den in der Praxis oft schwer zu ermittelnden Wertansätzen gewisse Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden können, da die gemachten Fehler sich über kurz oder lang doch ausgleichen.

Die Bilanzidentität verhindert ferner eine Umgehung der Besteuerung, die der Steuerpflichtige dadurch erreichen könnte, daß er für einzelne Wirtschaftsgüter in der Eröffnungsbilanz höhere Werte ansetzt als in der Schlußbilanz. Setzt er beispielsweise in der Anfangsbilanz einen Gegenstand der in der Schlußbilanz mit dem niedrigeren gemeinen Wert von RM. 40 000,— zu Buche steht, wieder mit dem höheren Anschaffungswert von RM 100 000,— an, so würde durch den abermaligen Übergang zum niedrigeren gemeinen Wert von RM. 40 000,— in der neuen Schlußbilanz der unrealisierte Verlust zum zweiten Mal berücksichtigt werden. Derartige Manipulationen werden durch die Gleichheit zwischen Anfangs- und Schlußbilanz unmöglich gemacht.

c) Bewertungsstetigkeit (Bilanzkontinuität).

aa) Der Grundsatz des Wertzusammenhangs.

Der Grundsatz des Wertzusammenhangs, der besagt, daß bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, von dem letzten Bilanzansatz

---

geschätzt worden ist. In diesem Falle muß für den folgenden Steuerabschnitt eine neue Anfangsbilanz aufgestellt werden. (Vgl. Urt. v. 10. 10. 1933, RStBl. 1934, Nr. 106; vgl. Urt. v. 6. 11. 1936, RStBl. 1937, Nr. 23.)

193) Vgl. Mirre, „Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen". In: Steuer-Archiv 1931, S. 35.

194) RFH. Urt. v. 23. 10. 1929, StuW. 1930, Nr. 21.

auszugehen und jede Werterhöhung gegenüber diesem Ansatz unzulässig ist, war in § 20 Abs. 1 EinkStG. 1925 für alle Gegenstände des Betriebsvermögens streng durchgeführt. Mirre[195], der in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des RFH. hier den Begriff der speziellen Bilanzkontinuität gebraucht, definiert folgendermaßen: „Spezielle Bilanzkontinuität = Einfluß der Bewertung eines Gegenstandes in der Endbilanz I für die Bewertung eines Gegenstandes in der Endbilanz II . . . und zwar nach der Rechtsprechung so, daß der unverändert gebliebene Gegenstand in der Endbilanz II nicht höher bewertet werden darf als in der Endbilanz I". Der Gesetzgeber beabsichtigte durch dies Verbot der Aufwertung eines einmal abgeschriebenen Wirtschaftsgutes, das willkürliche Wechseln zwischen Anschaffungs- und Teilwert zu unterbinden und damit auch die Möglichkeiten willkürlicher Gewinnregulierungen einzuschränken.

Das Einkommensteuergesetz von 1934 hat den Grundsatz des Wertzusammenhangs in einem wesentlichen Punkte durchbrochen. Er gilt zwar gemäß § 6 Ziff. 1 nach wie vor in voller Strenge für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei ihnen darf also der Wertansatz in der Bilanz nicht über den vorjährigen Bilanzansatz hinausgehen. Dieser Grundsatz des unbedingten Wertzusammenhangs muß nach § 6 Ziff. 2 dagegen nicht mehr bei den übrigen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert, Umlaufsvermögen) eingehalten werden. Waren solche Wirtschaftsgüter am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres mit dem gegenüber dem Anschaffungswert niedrigeren Teilwert angesetzt und ist der Teilwert in dem zu veranlagenden Wirtschaftsjahr gestiegen, so darf der Steuerpflichtige dieselben Wirtschaftsgüter mit dem höheren Teilwert einsetzen, höchstens jedoch mit den ursprünglichen Anschaffungskosten.

Durch diese Durchbrechung des Verbotes der Werterhöhung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist es nunmehr auch steuerrechtlich möglich, stille Reserven zur Auflösung zu bringen, indem man bereits abgeschriebene nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter entsprechend einer eingetretenen Wertsteigerung aufwertet. Eine Durchbrechung des Verbots der Nichtausweisung unrealisierter Gewinne ist hiermit jedoch nicht verbunden, wie es in der Literatur manchmal dargestellt

195) Mirre, Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen, a. a. O., S. 35.

196) Vgl. z. B. Kennerknecht, a. a. O., Anm. 14 zu § 6 EinkStG. 1934, S. 383.

wird[196]) (wohl für die Periode), da die ursprünglichen Anschaffungskosten nicht überschritten werden dürfen[197]). Es handelte sich hier lediglich um die Rückgängigmachung bereits früher erfolgter Wertabschreibungen[198]).

bb) Bewertungsgleichmäßigkeit.

Die Bewertungsgleichmäßigkeit oder Grundsatzkontinuität, von der Mehrzahl der steuerrechtlichen Autoren und vom RFH als innere Bilanzkontinuität bezeichnet, ist im Einkommensteuergesetz selbst nicht verankert. Sie leitet sich aus dem Bilanzen- und Wertzusammenhang ab und ist vom RFH. insbesondere auch aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entwickelt worden[199]). Auch Gothe[200]) — er gebraucht ebenfalls den Begriff der inneren Bilanzkontinuität — leitet die Bewertungsgleichmäßigkeit aus dem in § 13 EinkStG. 1925 gegebenen Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung ab. Die Bewertungsgleichmäßigkeit verlangt eine möglichst gleichmäßige Anwendung der Bilanzierungs- und Verbuchungsmethoden. Mirre[201]) spricht von einem „Einfluß der Bilanzierungsmethoden der Endbilanz I auf die Endbilanz II dahin, daß von ersteren nicht grundlos abgewichen werden darf".

Für die Bewertung der Vermögensbestände am Anfang und Ende der Erfolgsperiode sollen die gleichen Grundsätze Anwendung finden; ein Wechsel von einer Bilanzierungsart zu einer anderen zulässigen Bilanzierungsart ist jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen[202]), aber nur dann zulässig, wenn darin kein willkürliches Hin- und Herschwanken liegt. In dem oben angeführten Urteil vom 10. 2. 1932[203]) heißt es: „Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verlangt eine gewisse Stetigkeit in der einmal gewählten Behandlungsart; ein willkürlicher

197) Für land- u. forstwirtschaftliche Betriebe können Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens gem. § 6 Ziff. 2 Satz 4 EinkStG. 1934 auch mit dem gegenüber dem letzten Bilanzansatz höheren Teilwert eingesetzt werden, wenn dieser über dem Anschaffungswert liegt u. wenn der Ansatz dieses Wertes den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Dies kann z. B. bei der Aufzucht von Vieh erforderlich werden.

198) Vgl. Becker, Zum neuen Einkommensteuergesetz. In StuW. 1934, Sp. 1257.

199) Vgl. RFH. Urt. v. 10. 2. 1932, StuW. 1932, Nr. 622.

200) Vgl. Gothe, Der Grundsatz der inneren Kontinuität und seine Verankerung in § 13 des EinkStG. In Steuer-Arch. 1932, S. 80 ff.

201) Vgl. Mirre, Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen. In Steuer-Archiv 1931, S. 35.

202) Vgl. RFH. Urt. v. 8. 10. 1931, StuW. 1932, Nr. 59.

203) Vgl. RFH. Urt. v. 10. 2. 1932, StuW. 1932, Nr. 622.

Übergang von einer zulässigen Bilanzierungsmethode zu einer anderen ebenfalls zulässigen Bilanzierungsmethode ist ausgeschlossen".

Durch die Bewertungs- und Abschreibungsfreiheit bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern und durch die Zulassung der Werterhöhung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern hat die Bewertungsgleichmäßigkeit im Einkommensteuergesetz von 1934 eine wesentliche Durchbrechung erfahren.

Zur Anwendung gelangt die Bewertungsgleichmäßigkeit vor allen Dingen bei der Bemessung der Abschreibungen. So darf der Steuerpflichtige nicht ohne weiteres einen Wechsel in der Abschreibungsmethode vornehmen oder bei der Bemessung des Delkrederekontos von dem einmal gewählten Satz abweichen.

Ein Festhalten an der einmal gewählten Bilanzierungsmethode erscheint betriebswirtschaftlich jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse keine grundlegenden Änderungen erfahren haben. Ein Urteil des RFH. [204]) sagt dazu, daß ein Wechsel dann nicht anzuerkennen ist, wenn er als ein willkürliches Hin- und Herschwanken -- etwa je nach der steuerlich günstigsten Wirkung — aufzufassen wäre.

Nach dieser nicht zu strengen Auslegung der Bewertungsgleichmäßigkeit bedeutet es z. B. keine Verletzung dieses Grundsatzes, wenn ein Steuerpflichtiger zu einer anderen Abschreibungsmethode übergeht, weil seine Erfahrungen inzwischen gewachsen sind [204]). Oder wenn ein Delkrederekonto neu eingerichtet wird, weil der Steuerpflichtige die wirtschaftlichen Verhältnisse erst auf Grund seiner gemachten Erfahrungen näher übersehen konnte [205]).

Bei der Bemessung des Delkrederekontos soll jedoch von dem einmal gewählten Abschreibungssatz nur dann abgegangen werden, wenn sich eine „ganz klare Überschätzung der Unsicherheit der Außenstände" ergibt. Auch wenn seit Jahren ein Ausfall nicht eingetreten ist, so ist das beim Vorhandensein einer geringen Anzahl von Debitoren noch kein Beweis für ihre Güte, und damit kein Grund, einen niedrigeren Abschreibungssatz anzuwenden [206]). Der RFH. hält die hierdurch mögliche Bildung von stillen Reserven für unbedenklich, weil eine Auflösung derselben automatisch in einem späteren Erfolgsabschnitt beim Eingang der Debitoren erfolgt und damit nur

204) Urt. v. 19. 8. 1931, Amt. Slg., Bd. 29, S. 249.
205) Vgl. RFH. Urt. v. 12. 12. 1930, StuW. 1931, Nr. 182.
206) Vgl. RFH. Urt. v. 13. 11. 1930, StuW. 1931, Nr. 20.

eine Gewinnverschiebung, nicht aber eine Gewinnminderung verbunden ist[207]).

Eine gewisse Freiheit des Ermessens ist dem Steuerpflichtigen bei der Handhabung der Bilanzierungs- und Buchungsmethoden nach der Rechtsprechung des RFH. immer dann gegeben, wenn die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse einen Übergang von der einen zur anderen Methode erforderlich macht. In vielen Fällen sind die Grenzen, in denen ein Methodenwechsel zulässig ist, jedoch schwer festzustellen.

7. Berichtigung des Ergebnisses des partiellen Vermögensvergleichs durch Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen.

Die Durchführung des Vergleichs des Betriebsvermögens am Ende des Geschäftsjahres mit dem Vermögen am Ende der vorangegangenen Periode ergibt noch nicht ohne weiteres den der Besteuerung zugrunde zu legenden Gewinn bzw. Verlust. Zu berücksichtigen sind noch die im Laufe des Wirtschaftsjahres erfolgten Entnahmen und Einlagen, sofern diese Posten bei der Durchführung des Bestandsvergleichs nicht ausgeschieden sind, was beim Vorhandensein einer ordnungsmäßigen Buchführung regelmäßig der Fall ist.

Der Wert der Entnahmen ist dem Ergebnis des Bestandsvergleichs hinzuzusetzen. Es sind hierunter die Ausgaben zu verstehen, die nicht durch den Betrieb veranlaßt sind, sondern für betriebsfremde Zwecke etwa für den persönlichen Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen gemacht werden. In der Regel werden die Entnahmen in Bargeld bestehen; es können aber auch Sachwerte oder Dienstleistungen sein, beispielsweise, wenn der Betriebsinhaber Waren für seine privaten Zwecke entnimmt oder seine Arbeiter für private Zwecke arbeiten läßt.

Die Bewertung der Entnahmen hat gemäß § 6 Ziffer 4 EinkStG. 1934 mit dem Teilwert zu erfolgen. Der Steuerpflichtige braucht bei Sachentnahmen also nicht den Wert anzusetzen, den er im Einzelverkauf für den Gegenstand erzielen würde, sondern nur den Wert, den der entnommene Gegenstand im Rahmen des Betriebs besitzt. Die Sachentnahmen sind grundsätzlich nicht mit der Veräußerung von Gegenständen an einen Dritten gleichzustellen, da bei der Entnahme für private Zwecke das Moment der Gewinnerzielung fehlt und damit auch eine Gewinnrealisierung nicht gegeben ist. Aus diesen Erwägungen heraus hat der RFH. in einem Urteil vom 13. 12.

207) Vgl. RFH. Urt. v. 3. 11. 1931, StuW. 1931, Nr. 440.

1928 [208]) die Bewertung der Entnahmen zum Teilwert, d. i. in der Regel der Wiederbeschaffungspreis, zugelassen.

Auf der anderen Seite müssen die im Laufe des Jahres gemachten Einlagen von dem durch Vermögensvergleich festgestellten Gewinn abgezogen werden. Bei den Einlagen handelt es sich in erster Linie um Kapitalzuführungen und Einbringung von Sachwerten in den Betrieb. Diese mit der eigentlichen Betriebstätigkeit nicht in Zusammenhang stehende Vermögensmehrung muß beim Vergleich der Betriebsvermögen naturgemäß Berücksichtigung finden; sie kann die Höhe des Gewinns nicht berühren.

Die Bewertung der Sacheinlagen hat nach § 6 Ziff. 4 ebenfalls mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen, damit nicht etwa unrealisierte Gewinne ausgewiesen werden.

Wir erhalten also folgendes Beispiel für die Gewinnermittlungsmethode auf Grund des partiellen Vermögensvergleichs:

Betriebsvermögen mit Ausnahme des Grund und Bodens am 31. 12. 1935	RM. 80 000,—
Betriebsreinvermögen mit Ausnahme des Grund und Bodens am 31. 12. 1936	RM. 100 000 —
Betriebsvermögenszunahme	RM. 20 000,—
zuzüglich Entnahmen	RM. 10 000,—
	RM. 30 000,—
abzüglich Einlagen	RM. 15 000,—
Steuerpflichtiger Gewinn	RM. 15 000 —

B. Der totale Vermögensvergleich auf Grund der Bilanzrechnung.

1. Allgemeines.

Die totale Vermögensvergleichsrechnung auf Grund der Handelsbilanz muß als die vollkommenste der steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden bezeichnet werden, da es sich hier um ein Vermögensvergleichsverfahren handelt, bei dem eine strenge Trennung zwischen dem im Laufe des Jahres einge-

208) StuW. 1929, Nr. 157.

tretenen Wertverzehr und den restlichen Vermögensbeständen bezw. zwischen vollendeten und unvollendeten Umsätzen durchgeführt wird. Für die Aufstellung einer solchen Rechnung bieten die in der kaufmännischen Praxis und von der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Verfahren und Begriffe der ordnungsmäßigen Buchführung einen wesentlichen Anhaltspunkt.

Die totale Vermögensvergleichsrechnung ist in § 5 Abs. 1 EinkStG. 1934 verankert. Danach ist Gewinn für die Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind Bücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen, der Überschuß des nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung errechneten Endbetriebsvermögens über das Anfangsbetriebsvermögen, wobei die steuerlichen Sondervorschriften über die Einlagen und Entnahmen, über die Betriebsausgaben und über die Bewertung zu befolgen sind. Der Erfolg ergibt sich also aus der Vermögensspanne der zu vergleichenden Betriebsvermögen. Bei der Errechnung des steuerlichen Betriebsvermögens bildet die handelsrechtliche [209]) Schlußbilanz eines Wirtschaftsjahres den Ausgangspunkt. Das in dieser handelsrechtlichen Bilanz ausgewiesene Vermögen kann der totalen Vermögensvergleichsrechnung zugrunde gelegt werden, sofern bei seiner Errechnung nicht gegen die in § 5 EinkStG. angezogenen steuerrechtlichen Bestimmungen über die Entnahmen und Einlagen, über die Betriebsausgaben und über die Bewertung verstoßen wurde. Sind diese steuerrechtlichen Sondervorschriften bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Bilanz nicht gewahrt worden, so muß das in der handelsrechtlichen Bilanz ausgewiesene Vermögen eine Korrektur entsprechend den steuerlichen Sondervorschriften erfahren.

Die Abänderung der handelsrechtlichen Bilanz gemäß den steuerlichen Sondervorschriften führt zur sogenannten Ertragsteuerbilanz. Wir wollen von einer Ertragsteuerbilanz sprechen, obwohl das Ergebnis dieser Änderungen der handelsrechtlichen Bilanz nicht wieder in Bilanzform festgelegt zu werden braucht, sondern der steuerpflichtige Gewinn auch auf andere Art und Weise, beispielsweise durch bloße Berichtigung in der dem Finanzamt eingereichten Handelsbilanz oder durch Zu- und Absetzung der notwendigen Korrekturen vom handelsbilanzmäßig ermittelten Gewinn auf einer besonderen Anlage zum Ausdruck gebracht werden kann [210]). Diese vereinfachten Ver-

209) Wir sprechen hier und im folgenden von einer handelsrechtlichen Bilanz als einer Bilanz, die in allen Punkten den Bestimmungen des HGB. gerecht wird. Unter Handelsbilanz dagegen verstehen wir die praktisch aufgestellte Bilanz, die nicht immer den Vorschriften des HGB. zu entsprechen braucht. Eine solche Bilanz, die handelsrechtlich falsch ist, kann naturgemäß nie Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sein; sie muß vorher eine Berichtigung erfahren.

210) Vgl. Gutachten des RFH. v. 15. 2. 1927, Amtl. Slg., Bd. 20, S. 325 ff.

fahren werden vor allem dann angewandt, wenn die Zahl und Art der notwendigen Änderungen nur gering ist, so daß die Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz unnötige Arbeit erforderlich machen würde. In den Fällen, in denen die Abweichungen gegenüber der Handelsbilanz sehr zahlreich sind, erscheint eine Gegenüberstellung der aktiven und passiven Vermögenswerte in Bilanzform dagegen sehr zweckmäßig. Die Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz ist dann vor allem deshalb erforderlich, um in einem folgenden Jahr an die vorhergehende Bilanz anschließen zu können.

Bei der weiteren Behandlung wollen wir unberücksichtigt lassen, auf welche Art und Weise der steuerpflichtige Gewinn ermittelt wird, ob durch Korrektur der handelsrechtlichen Bilanz oder durch Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz. Wir wollen in jedem Fall den Begriff der Ertragsteuerbilanz gebrauchen, wie es in der Literatur allgemein üblich ist und auch vom RFH. geschieht [211]).

Die totale Vermögensvergleichsrechnung kann nur von Vollkaufleuten angewandt werden, d. h. von solchen Kaufleuten, die auf Grund der Vorschriften des HGB. zur Führung von Büchern verpflichtet sind [212]). Zu den Vollkaufleuten zählen zunächst alle Gewerbetreibenden, die eins der im § 1 HGB. genannten Grundhandelsgeschäfte betreiben (Muß-Kaufleute). Vollkaufleute sind ferner die sogenannten Soll-Kaufleute des § 2 HGB.; hierunter fallen solche Gewerbebetriebe, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern und ins Handelsregister eingetragen sind, ohne daß eins der in § 1 Abs. 2 HGB. aufgezählten Grundhandelsgeschäfte vorliegt, beispielsweise Ziegeleien und Theaterunternehmungen. Weiter gehören zu den Vollkaufleuten die Unternehmer, die ein Nebengewerbe eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes betreiben, sofern von dem Recht auf Eintragung in das Handelsregister Gebrauch gemacht wurde; diese Kann-Kaufleute des § 3 Abs. 2 HGB. sind z. B. die Inhaber von mit landwirtschaftlichen Betrieben verbundenen Brennereien und Brauereien. Zur Buchführung verpflichtet sind ferner die Gesellschaften des Handelsrechts, die G. m. b. H. und die bergrechtliche Gewerkschaft. Gegenüber dem Einkommensteuergesetz von 1925 hat der Kreis der Steuerpflichtigen, der sich des totalen Vermögensvergleichs bedienen konnte, durch das Gesetz von 1934 insofern eine Einschränkung erfahren, als Kaufleute,

211) Vgl. Fußnote 207.

212) In der Novelle zum EinStG. v. 1. 2. 1938 (RStBl. 1938, S. 97) ist jetzt klarstellend bestimmt, daß die Gewinnermittlung nach § 5 von allen Gewerbetreibenden anzuwenden ist, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist.

die Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. tatsächlich ordnungsgemäß führen, ohne dazu verpflichtet zu sein, ihre handelsrechtliche Bilanz heute der steuerlichen Gewinnermittlung nicht mehr zu Grunde legen können. Für sie kommt jetzt die Anwendung des partiellen Vermögensvergleichsverfahrens in Frage.

Die totale Vermögensvergleichsrechnung legt ihrem Bestandsvergleich das gesamte Vermögen zugrunde. Während bei der partiellen Rechnung der Grund und Boden außer Ansatz bleibt, sofern er zum Anlagevermögen gehört, ist bei der totalen Rechnung nicht nur der zum Umlaufsvermögen, sondern auch der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden in den Vermögensvergleich einzubeziehen.

Trotz dieser Tatsache weist die Ertragsteuerbilanz doch nicht das gesamte Vermögen aus, da die zu vergleichenden Bilanzen oder Vermögensaufstellungen nur verkehrsübliche Vermögenswerte enthalten. Immaterielle Werte, die die Unternehmung sich selbst geschaffen hat, die originär sind, enthält die Ertragsteuerbilanz nicht [213]). Wir müssen uns der Tatsache des Fehlens dieser zusätzlichen Ertragswerte (auch der kostenbedingten) bewußt sein, wenn wir bei der Gewinnermittlungsmethode des § 5 EinkStG. von einem totalen Vermögensvergleich sprechen.

Der Gesetzgeber hat sich hier von dem Gedanken leiten lassen, daß der Gewinn auch dann richtig errechnet werden kann, wenn solche immateriellen Werte nicht ausgewiesen werden. Sie fehlen ja nicht nur in der Schlußbilanz, sondern auch in der Anfangsbilanz des Wirtschaftsjahres. Es ergibt sich hier eine Übereinstimmung mit Schmalenbach'schen Gedankengängen, der es in erster Linie für erforderlich hält, daß Werte, die in der Anfangsbilanz nicht bilanziert werden, auch nicht in die Schlußbilanz gehören und andererseits Werte, die die Eröffnungsbilanz enthält, auch in die Schlußbilanz aufgenommen werden müssen. Dabei ist es für Schmalenbach im Interesse der Ermittlung eines vergleichbaren Gewinnergebnisses weniger wichtig, ob sich eine richtige Vermögensrechnung ergibt, die angesetzten Werte also richtig sind, als daß die gleichen Bilanzwerte, beispielsweise Anschaffungswerte, beibehalten werden [214]).

In gewissem Sinne kann man Schmalenbach zustimmen, da eine Wertänderung des Vermögens bei Beibehal-

213) Vgl. Aufermann, Die Einkommensberechnungsformen . . ., a. a. O., S. 251.

214) Vgl. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 108/9.

tung der gleichen Werte in der Bilanz nicht zum Ausdruck kommt und damit auch den Gewinn nicht beeinflußt. Eine solche Rechnung führt aber nur dann zum richtigen Erfolg, wenn am Ende der Erfolgsperiode genau die gleiche Substanz vorhanden ist, wie zu Beginn, der eingetretene Wertverzehr also laufend ergänzt wird. In einem solchen Falle könnte das Vermögen am Anfang und Ende der Periode sogar mit RM. 1.— angesetzt werden.

Für einkommensteuerliche Zwecke wäre eine solche Rechnung ausreichend, da ja der Gewinn richtig ermittelt wird und Wertschwankungen sich im Gewinn nicht niederschlagen. Für betriebswirtschaftliche Erkenntnisse würde die Gewinnziffer jedoch nicht viel aussagen, da es hier ja nicht nur darauf ankommt, den Gewinn in seiner absoluten Höhe zu kennen, sondern mit dem in der Unternehmung tatsächlich arbeitenden Kapital zu vergleichen und daraus die Rentabilität zu ermitteln, die in erster Linie für die Betriebspolitik maßgebend ist.

Normalerweise ergeben sich aber insbesondere in Zeiten schwankender Konjunktur ständige Verschiebungen und Schwankungen innerhalb der Bestände. Sind am Ende des Jahres weniger Bestände vorhanden und hatten wir am Anfang des Jahres zu niedrige Werte eingesetzt, so werden dadurch stille Reserven aufgelöst und als Gewinn ausgewiesen. Andererseits werden bei einer Zunahme der Bestände und Beibehaltung derselben Unterbewertung neue stille Reserven gebildet, die den Gewinn schmälern. Ganz abgesehen davon werden in solchen Fällen einer Bestandsverschiebung und Beibehaltung der früheren Bilanzwerte nicht nur stille Reserven gebildet, und aufgelöst, sondern auch Wertänderungen als echte Gewinne bezw. Verluste ausgewiesen.

2. Voraussetzungen für die Anwendung der Bilanzrechnung.

Voraussetzung für die Gewinnermittlung auf Grund der Bilanzrechnung ist neben der Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB.[215]), daß diese Bücher auch tatsächlich ordnungsmäßig geführt werden. Dem Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung im Sinne des HGB. kommt daher für die totale Vermögensvergleichsrechnung eine besondere Bedeutung zu. Der Gesetzgeber hat mit der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung eine Reihe von Vorteilen verbunden. Einmal dient die Buchhaltung in einem solchen Fall als Grund-

215) Vgl. Anmerkung 212.

lage für die Errechnung des steuerpflichtigen Gewinns und gegebenenfalls als Beweismittel für die Richtigkeit des errechneten Gewinns. Ein weiterer Vorteil besteht für den Steuerpflichtigen, der ordnungsmäßige Bücher i. S. des § 5 EinkStG. zu führen verpflichtet ist und tatsächlich führt, darin, daß als Steuerabschnitt nicht das Kalenderjahr, sondern das Wirtschaftsjahr, für das regelmäßig Abschlüsse gemacht werden, gilt.

Eine klare Abgrenzung des Begriffs der ordnungsmäßigen Buchführung ist weder in den in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmungen noch im Schrifttum oder in der Wirtschaftspraxis entwickelt worden. Die handelsrechtlichen Vorschriften in den §§ 38—41, 43, 44, 261—261 c und auch die steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 160—162 RAO. sind nur allgemein gehalten, d. h. sie geben dem Kaufmann nur Richtlinien dafür, wie er sein Rechnungswesen einrichten soll, um dem Zweck der Buchführung entsprechend über die Zusammensetzung und Höhe des Vermögens und Gewinns Auskunft zu geben [216]).

Das Fehlen von ins einzelne gehenden Bestimmungen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist daraus zu erklären, daß die Gestaltung und die wechselnde individuelle Zwecksetzung der Buchhaltung, die in erster Linie ein Mittel zur Führung der in steter Fortentwicklung begriffenen Wirtschaftseinheiten ist, sich ebenfalls in ständiger Weiterentwicklung befindet und daher keinen festen Begriff mit materiellem Inhalt verträgt. Daher ist der RFH. mit Recht der Forderung Beckers [217]), den Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung zunächst einmal festzulegen, nicht gefolgt, sondern hat der in einer Stellungnahme der Spitzenverbände der Wirtschaft und Sachverständigen geäußerten Ansicht Rechnung getragen, die darauf hinweist, daß die Ordnugsmäßigkeit der Buchführung nichts Greifbares sei, sondern stets als Tatfrage unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles behandelt werden müsse, um durch die Schaffung eines festen Begriffs nicht die Weiterentwicklung der Buchführung und ihre Anpassung an die ebenfalls in Entwicklung begriffenen Zwecke des Betriebes zu gefährden [218]).

Wir wollen uns daher hier darauf beschränken, einen kurzen Überblick über den Begriff der ordnungsmäßigen Buch-

---

216) Vgl. Karoli, Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben u. die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- u. steuerrechtlicher Art. In Dt. Steuer-Ztg. 1932, S. 255.

217) Vgl. Becker, Kommentar z. EinkStG. 1925, a. a. O., S. 266.

218) Vgl. Karoli, a. a. O., S. 256.

führung zu geben, indem wir nur auf die wesentlichsten unabdingbaren Erfordernisse der Ordnungsmäßigkeit eingehen.

Bei der Betrachtung des Begriffs der ordnungsmäßigen Buchführung müssen wir zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit unterscheiden. „Formelle Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn die Bücher so eingerichtet sind und äußerlich so geführt sind, daß sie den beabsichtigten oder vorgeschriebenen Zweck erfüllen. Materielle Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn der Inhalt der Bücher den Zweck erfüllt . . ." [219]). Diese Unterscheidung hat auch in der Rechtsprechung des RFH. Bedeutung erlangt, weil die formalen Vorschriften nie Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck der Erlangung einer materiellen Ordnungsmäßigkeit sind. Verstöße gegen die formellen Vorschriften können die Ordnungsmäßigkeit also nie so gefährden, als ein Verstoß gegen die materiellen Erfordernisse [220]). Der RFH. [221]) sagt hierzu, daß über einzelne formale Mängel nur dann hinweggesehen werden kann, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß sachliche Unrichtigkeiten dadurch nicht entstanden sind.

Fritz [222]) unterscheidet neben formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit zwischen allgemeiner und partieller Ordnungsmäßigkeit. Dabei geht er davon aus, daß die Buchhaltung verschiedene Zwecke verfolgen kann. Sie kann dann vom Standpunkt des einen Zweckes ordnungsmäßig, vom Standpunkt des anderen Zweckes aus nicht ordnungsmäßig sein. Allgemeine Ordnungsmäßigkeit liegt nach Fritz dann vor, wenn die verschiedenen Zwecken dienenden Bücher den verschieden gesetzten Zwecken gerecht werden, partielle, wenn die Buchführung nicht alle diese Zwecke, sondern nur einzelne erfüllt.

Bei der Umgrenzung des Begriffs der Ordnungsmäßigkeit i. S. des Einkommensteuergesetzes müssen wir von der handelsrechtlichen Ordnungsmäßigkeit ausgehen. Sie wird durch die steuerrechtlichen Vorschriften, die als Spezialvorschriften den Vorrang genießen, insoweit abgeändert, als es durch die Eigenschaft des Staates als Steuergläubiger und durch die Prinzipien der gleichmäßigen allgemeinen und gerechten Besteuerung bedingt ist [223]). Eine solche Abweichung tritt insbesondere bei den Bewertungsfragen in Erscheinung, wo den Höchstbewer-

219) Fritz, Der Begriff ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung i. S. des Einkommensteuergesetzes. In Z. f. B. 1926, S. 247.
220) Vgl. Karoli, a. a. O., S. 256.
221) Urt. v. 31. 7. 1931, StuW. 1932, Nr. 365.
222) Vgl. Fritz, Der Begriff . . ., a. a. O., S. 247.
223) Vgl. Karoli, Die Bedeutung . . ., a. a. O., S. 255.

tungsvorschriften des Handelsrechts auch eine Bewertungsgrenze nach unten entgegengestellt wird.

Die die formelle Ordnungsmäßigkeit betreffenden Vorschriften des Handelsrechts wie des Steuerrechts sind verhältnismäßig geringen Umfangs. Man wollte dem Kaufmann bei Einrichtung seines Rechnungswesens und Aufzeichnung seiner Geschäftsvorfälle möglichste Freiheit gewähren, um den speziellen Bedürfnissen seines Betriebes gerecht zu werden. Daher ist eine besondere Form der Büchführung nicht vorgeschrieben. Die formellen Vorschriften der §§ 38 und 43 HGB. und der §§ 161 und 162 RAO. verlangen insbesondere, daß

1. die Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und richtig erfolgen. Das bedeutet die Eintragung sämtlicher Geschäftsvorfälle sowohl in örtlicher als auch in zeitlicher Reihenfolge in die Geschäftsbücher.
2. die Bücher, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sind,
3. keine Rasuren und Überschreibungen vorgenommen werden,
4. die Geschäftsbücher keine Konten enthalten dürfen, die auf einen falschen oder erdichteten Namen laufen,
5. an Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, keine leeren Zwischenräume gelassen werden und
6. die Bücher und Belege geordnet aufbewahrt werden.

Erforderlich ist, daß die Eintragungen die zu Grunde liegenden Geschäfte erkennen lassen. Auch die Führung von Geheimkonten ist gestattet; ihr Vorhandensein muß jedoch aus der laufenden Buchführung ersichtlich sein[224]).

Gemäß § 208 AO. hat eine formell ordnungsmäßige Buchführung die Vermutung der Richtigkeit für sich. Zwar kann diese Vermutung widerlegt werden. Insbesondere kann das Finanzamt auch eine formell ordnungsmäßige Buchführung verwerfen, wenn das Endergebnis unwahrscheinlich ist und der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die Gründe hierfür ausreichend aufzuklären[225]).

Die Frage der Kontenzusammenfassung in Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung ist für Aktiengesellschaften durch die Novelle zum Aktienrecht vom 19. September 1931 neu ge-

---

224) Vgl. Blümich, Das Einkommensteuergesetz vom 17. Oktober 1934, a. a. O., S. 54.

225) Vgl. RFH. Urt. v. 30. 4. 1935, RStBl. 1935, S. 834.

regelt worden. Hier ist den Prinzipien der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit stärker Rechnung getragen worden.

Von entscheidender Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeit ist das Vorhandensein der Buchungsunterlagen, da der Beleg Nachweis drüber liefert, auf Grund welchen Geschäftsvorganges die Buchung erfolgt ist. Welche Geschäftsvorfälle im einzelnen belegt werden müssen, richtet sich vielfach nach der Geschäftsüblichkeit in den einzelnen Geschäftszweigen [226]). Dazu wird man sagen müssen, daß es immer dann zu geschehen hat, wenn es sich um den Verkehr mit der Außenwelt handelt. Nicht erforderlich ist die Überwachung der inneren Betriebsgebarung, weil die Steuerbehörde hieran kein Interesse hat.

Bei der Herausarbeitung der materiellen Ordnungsmäßigkeit fällt als oberstes Prinzip des Handelsrechts das des Gläubigerschutzes in die Augen. Beweggrund zum Erlaß der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bewertungsvorschriften war, denen einen gewissen Schutz zu gewähren, die mit dem Kaufmann in rechtliche Beziehung traten, also seinen Gläubigern [227]). Daher sind die im Interesse des Gläubigerschutzes erlassenen Bewertungsregeln Höchstwertvorschriften. Geht die Bewertung über diese handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften hinaus, so muß der Begriff der Ordnungsmäßigkeit verneint werden.

Im übrigen bedingt die Ordnungsmäßigkeit in materieller Hinsicht, daß alle Geschäfte vollständig und richtig erfaßt und festgehalten werden, damit sich das in der Bilanz ausgewiesene Vermögen sowie der errechnete Gewinn nachprüfen lassen. Vollständigkeit der Buchführung liegt beispielsweise dann nicht vor, wenn durch die Nichterfassung einzelner für die Vermögenslage bedeutungsvoller Posten das Vermögen nicht ganz erfaßt wird. Die Richtigkeit der Buchführung wird andererseits auch durch Führung falscher oder erdichteter Konten oder auch durch Aufrechnung bilanzrechtlicher Aktiva und Passiva entgegen den Bestimmungen der §§ 40 und 261 a HGB. beeinträchtigt.

Es würde im Rahmen dieser Arbeit zu weit führen, wenn wir auf die einzelnen Erfordernisse des Begriffs der ordnungsmäßigen Buchführung noch näher eingingen. Wir wollen daher zusammenfassend kurz feststellen, daß der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn auf Grund der totalen Vermögensvergleichsrechnung des § 5 EinkStG. zu ermitteln hat, seiner Verpflich-

---

226) Vgl. RFH. Urt. v. 21. 3. 1929, StuW. 1929, Nr. 692.

227) Vgl. Hax, Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1926, S. 106.

tung zur Führung ordnungsmäßiger Bücher sowohl i. S. des HGB. als auch des Steuerrechts nachgekommen sein muß. Es muß jedoch noch einmal betont werden, daß man von einer allgemein bestimmbaren Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht sprechen kann, da die besonderen Verhältnisse des Einzelfalls Berücksichtigung finden müssen und ein Verstoß gegen ein objektives Merkmal und unerhebliche Mängel grundsätzlich die Ordnungsmäßigkeit nicht berühren, da es sich hier um einen Totalbegriff handelt, der von dem Zustande der gesamten Buchführung und anderen besonderen Gegebenheiten des Einzelfalles abhängt [228]).

3. Die Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung.

a) Die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der handelsrechtlichen Bilanz und die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Die Frage, ob die reguläre Ertragsteuerbilanz selbständigen Charakter trägt und daher die uneingeschränkte Wahlfreiheit der steuerlichen Bewertungsvorschriften Anwendung finden kann, auch wenn dies handelsrechtlichen oder kaufmännischen Grundsätzen nicht entspricht, oder ob die Ertragsteuerbilanz eine von der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz ist, die handelsrechtlichen Vorschriften also vorgehen, war im Schrifttum und auch von der Rechtsprechung des RFH. lange ungeklärt geblieben. Die Entstehung einer solchen Streitfrage war in erster Linie wohl darum möglich, weil durch die verschiedene Zielsetzung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften sich auch in der Praxis die Übung herausgebildet hatte, die Steuerbilanz selbständig neben der Handelsbilanz aufzustellen [229]).

Der RFH. hat sich in einer grundsätzlichen Entscheidung vom 30. 3. 1927 [230]) zu der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz bekannt. In der Literatur ist die Auffassung, daß die Steuerbilanz eine von der ordnungsmäßig aufgestellten

228) Vgl. Karoli, Die Bedeutung . . ., a. a. O., 1932, S. 301.
229) Vgl. Lion, Wahre Bilanzen, Berlin 1927, S. 4.
230) Vgl. Amtl. Slg. Bd. 21, S. 62. Vgl. auch die weiteren Entscheidungen v. 31. 1. 1928, 24. 4. 1928 u. 11. 7. 1928 i. Eildienst der Dt. Steuer-Ztg. 1928, Nr. 6, 12 u. 17.

Handelsbilanz abgeleitete Bilanz ist, heute ebenfalls kaum noch bestritten [231]).

Grundlage der regulären Einkommensteuerbilanz ist daher die nach den handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Jahresschlußbilanz. Die hier zur Anwendung gelangten handelsrechtlichen Bestimmungen sind grundsätzlich auch für die Steuerbilanz maßgebend, soweit sie nicht gegen besondere Bestimmungen des Steuerrechts verstoßen. Becker spricht in diesem Zusammenhang von den steuerrechtlichen Bestimmungen als Grenzpfählen, denen die Aufgabe zukommt, den vom Handelsrecht gelassenen Spielraum bei der Gewinnermittlung einzuengen [232]).

In der handelsrechtlichen Bilanz, bei deren Aufstellung der Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes vorherrscht, was eine vorsichtige Gewinnermittlung zur Folge hat, darf der Kaufmann sein Vermögen nicht zu hoch ausweisen [233]). Nach unten sind ihm bei der Bewertung keine Grenzen gesetzt [234]). Hier greift das Steuerrecht im Interesse einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung ein, indem es auch für die Bewertung nach unten gewisse Schranken setzt, was im § 5 EinkStG. 1934 insofern zum Ausdruck kommt, als die Berücksichtigung der steuerlichen Bestimmungen über die Entnahmen und Einlagen, über die Betriebsausgaben und insbesondere über die Bewertung vorgeschrieben ist. Soweit also die handelsrechtlich zulässigen Werte sich innerhalb der vom Steuergesetz vorgesehenen Grenzen bewegen, ist der durch die handelsrechtliche Bilanz ausgewiesene Gewinn auch steuerlich maßgebend. Dieser Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz kommt in einem Urteil des RFH. vom 12. 11. 1929 [235]) klar zum Ausdruck und wird hier folgendermaßen formuliert: „Es ist nicht zulässig, daß der Steuerpflichtige eine von der Handelsbilanz völlig abweichende Steuerbilanz aufstellt, sofern er sich nur an die Vorschriften der §§ 19, 20 über die Bewertung usw hielte. Vielmehr muß die tatsächlich aufgestellte Han-

231) Vgl. Grünbaum, Über System u. Inhalt des Bilanzsteuerrechts, in Z. f. B. 1932, S. 42.

232) Vgl. Becker, Zum neuen Einkommensteuergesetz. StuW. 1934, Sp. 1257.

233) Wir legen unserer Betrachtung hier die Bewertungsvorschriften des § 261 HGB. n. F. zugrunde, die zwar streng juristisch nur für Kapitalgesellschaften gelten, nach der Rechtsprechung des RFH. sich durch Übung und Gewohnheit jedoch auch bei den Personalgesellschaften und Einzelkaufleuten allgemein Geltung verschafft haben. Vgl. auch Hauptteil II. B. 3. c. aa. S. 112 ff.

234) Daraus darf aber nicht gefolgert werden, daß Aktivposten ganz fortgelassen oder Passivposten fingiert werden dürfen, da hiermit gegen den Grundsatz der Darstellung des gesamten Vermögens verstoßen würde, der in dem § 40 und 261 a HGB. zum Ausdruck kommt.

235) RStBl. 1930, S. 147.

delsbilanz soweit die Grundlage der Steuerbilanz bilden, als die Handelsbilanz nicht gegen zwingende steuerliche Grundsätze verstößt". An anderer Stelle sagt der RFH.[236]: „Der Ausgangspunkt für die Steuerbilanz ist die rechtsgültige Handelsbilanz, d. h. die Handelsbilanz, die nicht gegen zwingende Vorschriften des Handesrechts verstößt". In einigen neueren Urteilen[237] wird die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz durch Verweisung auf frühere grundlegende Urteile bestätigt.

Der Steuerpflichtige muß daher auf Grund dieser Rechtsprechung die in seiner Handelsbilanz angesetzten, auch steuerlich zulässigen Werte zwingend für die Steuerbilanz dann verwenden, wenn in der Handelsbilanz andere Werte angesetzt werden könnten und auch diese anderen Werte nicht gegen die steuerrechtlichen Bestimmungen verstoßen würden. Dadurch ist in den Fällen, in denen § 6 EinkStG. bei der Bewertung des Betriebsvermögens ein Wahlrecht gestattet, dieses Wahlrecht unterbunden, soweit das Handelsrecht in solchen Fällen (beispielsweise beim Umlaufsvermögen) ein Wahlrecht nicht gestattet. Auf die letzte Frage werden wir weiter unten noch ausführlich zu sprechen kommen[238].

Ein Ansatz der Handelsbilanz kann aber in die Steuerbilanz nicht übernommen werden, wenn er 1. gegen handelsrechtliche Vorschriften verstößt oder 2. auch mit den steuerlichen Vorschriften des § 5 Abs. 1 EinkStG. nicht in Einklang steht, also Korrekturen notwendig sind.

Hierdurch hat der Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanz für die Steuerbilanz eine starke Einschränkung erfahren[239].

Die Ertragssteuerbilanz ist also keine selbständige neben der Handelsbilanz bestehende Bilanz, sondern von letzterer abgeleitet und weicht von ihr insoweit ab, als es die steuerrechtlichen Vorschriften erfordern.

b) Tendenzen zur Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz.

Trotz der vorstehend aufgezeichneten grundsätzlichen Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanz für die Steuerbilanz wird sich eine vollständige Übereinstimmung beider Bilanzen infolge der verschiedenen Zielsetzung des Handels-

236) Vgl. Urt. v. 11. 2. 1930, RStBl. 1930, S. 153.

237) Vgl. RFH. Urt. v. 28. 3. 1933, RStBl. 1933, S. 1259, ferner Urteil v. 23. 5. 1935, StuW. 1935, Nr. 619; Urt. v. 28. 7. 1936, StuW. 1936, Nr. 429.

238) Vgl. Hauptteil: II. B. 3. c. bb. S. 115 ff.

239) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 58/59.

rechts und Steuerrechts und der dadurch bedingten Durchbrechung der Maßgeblichkeit nicht erreichen lassen. Dies Auseinandergehen von Handels- und Steuerbilanz bedeutet sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörde eine Erschwerung des Veranlagungsgeschäfts. In der Literatur und von der kaufmännischen Praxis sind daher stets Bestrebungen vorhanden gewesen, eine Vereinheitlichung und Vereinfachung von Handelsbilanz und Steuerbilanz herbeizuführen. Die eine Richtung sieht das erstrebenswerte Ziel in einer Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz, um dadurch den Prinzipien der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit, die durch die Zulassung willkürlicher Unterbewertungen im Handelsrecht heute nur in geringem Maße gewahrt sind, stärker Geltung zu verschaffen[240]). Eine andere Ansicht hält eine Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz für wünschenswert. Dadurch würden die Interessen der Steuerbehörden nicht berührt, da auf die Dauer gesehen die nach dem Handelsrecht zulässigen und in der Praxis allgemein üblichen Unterbewertungen nur eine Gewinnverschiebung, nicht aber eine Gewinnreduzierung zur Folge hätten[241]).

Eine Vereinheitlichung von Steuer- und Handelsbilanz könnte u. E. am besten in der Richtung einer Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz erfolgen. Dazu wäre aber eine grundlegende Änderung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften erforderlich, die dem Kaufmann auch eine zu niedrige Bewertung untersagt, um eine unbeschränkte Bildung von stillen Reserven zu unterbinden. Damit würde betriebswirtschaftlich gesehen das Ziel, den in der Periode tatsächlich erwirtschafteten Gewinn zu ermitteln, weit besser erreicht, als es bei einer umgekehrten Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz der Fall wäre. Dies in der Betriebswirtschaftslehre als richtig erkannte Ziel, den Gewinn so zu erfassen, wie er gerade in einem bestimmten Zeitabschnitt entsteht und anfällt, steht in bestem Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit, den Steuerpflichtigen nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern. Die Leistungsfähigkeit wird aber infolge der Steuerprogression nur dann richtig erfaßt, wenn der Periodengewinn richtig ermittelt wird und Gewinnverschiebungen durch Bildung stiller Reserven innerhalb verschiedener Jahre unterbunden werden. Diese Gewinnverschiebungen würden zwar den Totalgewinn nicht fälschen, wohl aber

240) Vgl. Lion, Wahre Bilanzen, Berlin 1927.

241) Vgl. Haussmann, Vortrag über Steuerbilanz und Handelsbilanz auf der vom RFM. an der Universität Bonn v. 3.—6. Oktober 1927 veranstalteten Tagung der Buchprüfer, entnommen bei Hein, a. a. O., S. 144.

die seit Wegfall des Verlustvortrages[242]) unstaatthafte Möglichkeit der Kompensation von Gewinnen und Verlusten bieten, mit dem Erfolg, daß der Betrag der zu zahlenden Steuer durch Stabilhaltung des Gewinns und dadurch Umgehung der Progression niedriger gehalten wird.

In naher Zukunft wird eine Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz in der einen oder anderen Richtung ein Wunschbild bleiben, weil die Zielsetzung bei der Aufstellung der verschiedenen Bilanzen eine grundverschiedene ist. Ohne grundlegende Umgestaltung insbesondere der Bewertungsvorschriften des einen oder anderen Rechtsgebiets und ohne Schaffung eines einheitlichen Gewinnbegriffs für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke kann die Angleichung der verschiedenen Bilanzen immer nur eine beschränkte sein[243]).

Durch die Gesetzgebung des Jahres 1934 ist die Tendenz einer Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz wieder stärker zum Durchbruch gekommen[244]). Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hat dadurch noch größere Bedeutung erlangt. Der Grund hierzu lag vor allem darin, das Veranlagungsgeschäft, das in praktisch ganz unbedeutenden Fragen oft unerfreuliche Auseinandersetzungen zwischen den beiden Parteien hervorgerufen hatte und im Verhältnis zum Steuermehrertrag unwirtschaftliche Mehrarbeit erforderte, zu vereinfachen. Das Gesetz von 1934 hat dem Kaufmann in einer Reihe von Punkten, die vorher einer eigenen steuerlichen Regelung unterworfen waren, die Freiheit zur Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften gegeben. Im einzelnen dienen insbesondere die folgenden Bestimmungen, die eine Änderung gegenüber dem Gesetz von 1925 bringen, dem Ziele einer verstärkten Annäherung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz:

1. Das Gesetz von 1934 erkennt als Hauptbewertungsmaßstab die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der handelsrechtlichen Regelung und kaufmännischen Übung an. Der Teilwert ist demgegenüber nur von sekundärer Bedeutung, während er im Gesetz von 1925 den Hauptwert (als gemeiner Wert) darstellte.
2. Über die Abschreibungsfreiheit kurzlebiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Ziff. 1 Satz 4 haben wir bereits ausführlich ge-

242) Auf den inzwischen durch de Novelle zum EinkStG. v. 1. 2. 1938 wieder zugelassenen Verlustausgleich haben wir bereits hingewiesen. Vgl. Anmerkung 57 der Einleitung.

243) Vgl. in diesem Zusammenhang die interessanten Ausführungen von Badelt, Der Gewinn im betriebswirtschaftlichen u. steuerrechtlichen Sinne. Der Weg zur organischen Einheitsbilanz, Betriebswirtschaft H. 16, Berlin u. Wien 1935.

244) Vgl. Begründung z. EinkStG. v. 16. Okt. 1934, RStBl. 1935, S. 33/37.

sprochen. Bei der Neueinführung dieser Bestimmung trat das Motiv der Anpassung von Steuer- und Handelsbilanz in den Hintergrund zugunsten des Ziels der Arbeitsbeschaffung und damit Bekämpfung der Arbeitslosigkeit [245]).

3. Die Durchbrechung des Grundsatzes des Wertzusammenhangs für solche Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung nicht unterliegen gemäß § 6 Ziff. 2 Satz 3 EinkStG. 1934. Nach § 20 EinkStG. 1925 war es nicht zulässig, diese Wirtschaftsgüter über den in der vorangegangenen Bilanz angesetzten Wert hinaus zu bewerten. Das neue Gesetz gestattet dem Steuerpflichtigen den Teilwert bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern auch dann anzusetzen, wenn er über dem letzten Bilanzansatz liegt, jedoch nur bis zur Höhe des ursprünglichen Anschaffungswertes. Diese Regelung entspricht dem Niederstwertprinzip des Handelsrechts.
4. Ein weiterer Schritt auf dem Wege zur Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz stellt die vom RFH. bereits im Jahre 1928 zugelassene, aber in § 7 Abs. 1 des neuen Gesetzes ausdrücklich anerkannte wirtschaftliche Abschreibung dar.
5. Schließlich müssen wir hier noch die Erschwerung der Bilanzänderung nach § 5 Abs. 2 EinkStG. 1934 erwähnen, die von einer gleichzeitigen Änderung der Handelsbilanz abhängig gemacht wird [246]).

Alle diese im Gesetz von 1934 getroffenen Änderungen zwecks Angleichung der Steuer- an die Handelsbilanz haben zwar auf manchen Gebieten zu einer Übereinstimmung geführt. Grundlegend kann das Problem durch solche Einzelmaßnahmen jedoch nicht gelöst werden.

c) Das Verhältnis der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu den steuerrechtlichen Bewertungsregeln.

Da das Bewertungsproblem das Kernproblem bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Bilanz ebenso wie bei der Ermittlung des steuerlichen Betriebsvermögens darstellt, wollen wir dieses Bewertungsproblem, insbesondere die Beziehungen zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften hier einer Sonderbetrachtung unterziehen.

---

245) Vgl. Begründung zum EinkStG. v. 16. Okt. 1934, RStBl. 1935, S. 38.

246) Vgl. Veranlagungsrichtlinien zur Einkommen- u. Körperschaftsteuer für 1934, RStBl. 1935, S. 387.

Zunächst kommen wir daher zu einer Darstellung der Bewertungsvorschriften für die handelsrechtliche Bilanz, da diese ja die Grundlage für die Ertragsteuerbilanz bildet.

aa) Die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts.

Die in den §§ 40 und 261 HGB. gemachte Unterscheidung zwischen den Bewertungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personalgesellschaften einerseits (§ 40 HGB.) und Kapitalgesellschaften andererseits (§ 261 n. F. HGB.) lassen wir bei unserer Betrachtung außer Acht, da sich in der Praxis auch die Mehrzahl der Einzelkaufleute und Personalgesellschaften, die ihre Bilanz nach den Bestimmungen des § 40 HGB. aufstellen könnten, nach den Vorschriften des § 261 n. F. HGB. richtet. Diese Tatsache, daß die Vorschriften des § 261 n. F. HGB. in der kaufmännischen Praxis allgemein Verwendung finden, wird besonders darauf zurückgeführt, daß man mit ihrer Hilfe die angeblich wenig präzise gefaßten und umstrittenen Bestimmungen des § 40 HGB. auslegen will. Daraus ist es auch zu erklären, daß man von einem „ordentlichen Kaufmann" die Einhaltung der Bewertungsbestimmungen nach § 261 n. F. HGB. fordert.

Es hat sich diese Übung in der Praxis als eine Art Gewohnheitsrecht herausgebildet, das vom RFH. ausdrücklich anerkannt worden ist. Diesem aus der kaufmännischen Praxis sich herausentwickelnden Gewohnheitsrecht gegenüber konnte sich der § 40 HGB., der die Bewertung sämtlicher Vermögenswerte und Schulden mit dem Tageswert fordert, (§ 40 HGB.: „Nach dem Wert einzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welche die Aufstellung stattfindet"), nicht durchsetzen [247]). Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft haben sich auf eine Anfrage des RFH. zu dieser Frage wie folgt geäußert [248]): „Die uns zugegangenen Äußerungen gehen fast durchweg von der Auffassung aus, daß die Bestimmung des § 261 Nr. 3 des HGB., trotzdem sie ausdrücklich im Gesetz auf Aktiengesellschaften beschränkt ist, vermöge einer alten auf Rechtsüberzeugung beruhenden Gewohnheit und Übung auch für den Einzelkaufmann für die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft Geltung habe".

Aus diesem Grunde werden wir uns, wie oben bereits angedeutet, bei der Untersuchung der Frage, wieweit die handels-

247) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 108.
248) Zit. bei Becker, Komm. z. EinkStG. 1925, a. a. O., S. 921.

rechtlichen Bewertungsvorschriften auch für die Steuerbilanz maßgebend sind, auf die Behandlung der für die Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des § 261 n. F. HGB. und ihrer Bedeutung für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung beschränken.

Wir haben von den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften des § 261 n. F. HGB. bereits als Höchstwertvorschriften gesprochen, die in erster Linie aus Gründen des Gläubigerschutzes und aus dem Gedanken des Verbots der Ausweisung unrealisierter Gewinne erlassen worden sind. Bei der Bewertung nach unten ist dem Kaufmann nur insoweit eine Grenze gesetzt, als eine gänzliche Fortlassung einzelner Posten einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit (allerdings nur in formeller Hinsicht) bedeuten würde, sofern die Ausweisung solcher Posten in § 261 a HGB. gefordert ist[249]).

Für Anlagewerte bestimmt § 261 Ziff. 1, daß sie ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden können, soweit ein etwaiger Wertverlust, der sich bei einer gleichmäßigen Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, Berücksichtigung findet. Danach gilt bei Anlagewerten das gemilderte Niederstwertprinzip. Der niedrigere Zeitwert muß also nicht zur Ansetzung gelangen. Diese Regelung war auch schon in der alten Fassung des § 261 HGB. gegeben. Dem Kaufmann sollte es nicht jedesmal zur Pflicht gemacht werden zu prüfen, ob der wirkliche Wert der Anlagen den aufgewendeten Beträgen entspricht, da dies infolge der unsicheren Erkenntnis ob und mit welchen Erträgen eine Anlage arbeitet, meist unmöglich sei[250]). Daher kann er seine Anlage nach Belieben weit nach unten bewerten. Gezwungen werden kann er hierzu jedoch nicht. Die ausdrückliche Feststellung, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nie überschritten werden dürfen, die in der alten Fassung des § 261 Ziff. 2 HGB. vorhanden war, findet sich in der neuen Fassung des § 261 nicht. Es wäre aber falsch, hieraus etwa zu schließen, wie Bühler[251]) es tut, daß Anlagen über den Anschaffungspreis hinaus bewertet werden könnten, falls

249) Vgl. Neufeld, Die aktienrechtlichen Vorschriften d. Verordnung v. 19. Sept. 1931, Bln. 1932, S. 83.

250) Es muß hier darauf hingewiesen werden, daß bei der Ansetzung des Tagesbeschaffungswertes diese Schwierigkeit entfällt. Bei der Bewertung einer Anlage zum Tageswert ist es ohne Bedeutung, mit welchem Ertrag diese Anlage innerhalb des Gesamtbetriebes arbeitet. Ausschlaggebend für die Ermittlung des Tageswertes ist allein die Frage, zu welchem Preise kann das Wirtschaftsgut am Bewertungsstichtag am Beschaffungsmarkt wiederbeschafft werden.

251) A. a. O., S. 111.

sie etwa besonders niedrig erworben worden sind, denn sie dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zum Anschaffungswert eingesetzt werden und es muß von diesem Anschaffungswert mindestens entsprechend der wirtschaftlichen Lebensdauer abgeschrieben werden. Daraus geht aber schon klar hervor, daß bei Abnutzungsgütern ein Betrag, der über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung hinausgeht, nicht in Ansatz gebracht werden darf. Die Fortlassung der ausdrücklichen Bestimmung im neugefaßten § 261 Ziff. 1 HGB. vom Anschaffungswert als Höchstwert dürfte daher auf einem Versehen des Gesetzgebers beruhen [252]), da auch vom Standpunkt des die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts beherrschenden Grundsatzes der Nichtausweisung nichtrealisierter Gewinne eine solche Höherbewertung unzulässig ist.

Auch für Wertpapiere, die dauernd zum Geschäftsbetrieb des Unternehmens bestimmt sind, insbesondere also Beteiligungen und sonstige Wertpapiere, die einer längeren Vermögensanlage dienen, gilt das strenge Niederstwertprinzip nicht. Das Gesetz läßt auch hier die Ansetzung des höheren Anschaffungswertes zu, sofern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung keine Abschreibung erforderlich machen [253]).

Für Umlaufswerte ist das Niederstwertprinzip in § 261 Ziff. 2 HGB. streng durchgeführt. Hier ist der Anschaffungswert ausdrücklich als Höchstwert festgesetzt. Ist am Stichtage ein niedrigerer Börsen- oder Marktpreis vorhanden, so darf höchstens dieser Wert angesetzt werden. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen, so ist der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizulegende Wert maßgebend. Was unter letzterem zu verstehen ist, bringt das Gesetz nicht zum Ausdruck. Soll es ein Wert des Beschaffungs- oder des Absatzmarktes sein? Auf Veranlassung des RFH. haben die Spitzenverbände von Handel und Industrie ein Gutachten zu dieser Frage erstattet, dessen Ergebnisse in einer Entscheidung vom 17. April 1929 [254]) wiedergegeben sind. Hiernach bestehen über die Frage zwei Auffassungen. Die eine sagt, daß im Großhandel in jedem Fall, wenn die Einkaufspreise der Waren am Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegen, diese niedrigeren Einkaufspreise angesetzt werden müssen. Dieser Wert käme

252) Vgl. v. Gierke, Handelsrecht, 4. Aufl., S. 413. Ferner Staub, Kommentar zum HGB., Bd. II mit § 261 und der Aktienrechtsnovelle, bearb. von Pinner, 14. Aufl. 1933, S. 546.

253) Eine Abschreibung wird notwendig sein, wenn die Wertsenkung der betr. Anlagepapiere als eine dauernde angesehen werden muß. Bei einer vorübergehenden Wertminderung kann von einer Abschreibung abgesehen werden.

254) Steuer u. Wirtschaft 1929, Nr. 506.

also dem Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag gleich. Die zweite Auffassung fordert ein Heruntergehen auf die Wiederbeschaffungskosten nur dann, wenn der Kaufmann bei Berücksichtigung aller Umstände nicht damit rechnen könne, daß der Verkaufspreis die Anschaffungskosten einschließlich der übrigen Kosten — auch der Verkaufsspesen — deckt. Diese Richtung will mit anderen Worten die Anschaffungswerte auch dann noch einsetzen, wenn die Wiederbeschaffungskosten niedriger sind, sofern der Markt für die Erzeugnisse eine den früheren Kosten entsprechenden Erlös vergütet.

Der RFH. hat sich in dem bereits vorher erwähnten Urteil vom 17. April 1929[255]) der letzten Auffassung angeschlossen, nach der auch ein höherer Anschaffungswert als der am Bilanzstichtag gegebene Wiederbeschaffungspreis angesetzt werden kann, wenn der Kaufmann bei einer späteren Veräußerung damit rechnen darf, den Anschaffungspreis zuzüglich Verkaufsspesen zu erhalten. Der § 261 HGB. wird hier vom RFH. also nicht im Sinne des strengen Niederstwertprinzips ausgelegt. Vom Standpunkt des geltenden Handelsrechts, das gerade bei Umlaufswerten das Niederstwertprinzip streng durchführen wollte, dürfte als Höchstwert der Wiederbeschaffungspreis des Bilanzstichtages in Frage kommen.

bb) Die Einschränkungen der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften durch das Steuerrecht.

Das Einkommensteuergesetz verweist bei der Bewertung der einzelnen Teile des Betriebsvermögens nicht etwa auf die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, um an den in der Handelsbilanz angesetzten Werten im einzelnen Korrekturen vorzunehmen, sondern es stellt von sich aus selbständige Bewertungsvorschriften auf. Diese steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften dürfen bei der totalen Vermögensvergleichsrechnung aber nicht für sich allein betrachtet werden, da nach § 5 EinkStG. das der Ermittlung der Vermögensspanne dienende Betriebsvermögen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, d. h. die Bestimmungen des Handelsrechts können bei der Bewertung des Betriebsvermögens nur soweit Anwendung finden, als sie mit den steuerrechtlichen Vorschriften in Einklang stehen. Ergibt sich ein Widerspruch zum

255) StuW. 1929, Nr. 506.

Steuerrecht, so greifen dessen Bestimmungen ein, da sie als Sondervorschriften den handelsrechtlichen vorgehen.

Wir haben die steuerrechtlichen Vorschriften im Rahmen der partiellen Vermögensvergleichsrechung eingehend behandelt [256]). In ihren Grundzügen stimmen sie mit den im vorhergehenden Abschnitt behandelten handelsrechtlichen Bestimmungen sachlich weitgehend überein. Auf beiden Rechtsgebieten ist der Anschaffungswert Hauptwertmaßstab, während in zweiter Linie der Zeitwert bzw. Teilwert zur Geltung kommt. Für eine große Gruppe von Wirtschaftsgütern, insbesondere für Anlagewerte besteht auf beiden Rechtsgebieten ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungswert und dem niedrigeren gemeinen Wert bzw. Teilwert; es gilt hier das gemilderte Niederstwertprinzip sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz. Anders dagegen bei Umlaufswerten; das Handelsrecht schreibt hier das strenge Niederstwertprinzip vor, während steuerrechtlich auch bei dieser Kategorie von Wirtschaftsgütern das Wahlrecht, d. h. das gemilderte Niederstwertprinzip besteht. Ein weiterer grundsätzlicher Unterschied zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften besteht darin, daß die einen Höchstwertvorschriften darstellen, während die anderen auch für die Bewertung nach unten Grenzen setzen. Die übervorsichtige Bewertung in der Handelsbilanz macht die Steuerbilanz dadurch nicht mit. Sie gestattet nur ein Heruntergehen bis zum Teilwert und schränkt damit die Möglichkeit des Handelsrechts zur Bildung stiller Reserven stark ein.

Die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz führt zunächst zu der Untersuchung der Frage, ob ein Wertansatz in der handelsrechtlichen Bilanz mit den steuerrechtlichen Vorschriften in Einklang steht. Ist das der Fall, dann muß der Wert der Handelsbilanz in die Steuerbilanz übernommen werden. Hat ein Steuerpflichtiger sich z. B. dazu entschlossen, in der Handelsbilanz eine Anlage mit dem Anschaffungspreis zu bewerten, so darf er in der Steuerbilanz nicht den niedrigeren Teilwert ansetzen [257]).

Eine Übernahme des in der handelsrechtlichen Bilanz angesetzten Wertes in die Steuerbilanz kann dann nicht erfolgen, wenn damit gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften verstoßen wird. Werden z. B. langlebige Anlagegüter in der Handelsbilanz auf RM. 1,— abgeschrieben, so muß eine Korrektur dieses Wertansatzes in der Steuerbilanz erfolgen, wobei der

256) Vgl. Hauptteil: II. A. 3. S. 58 ff.
257) Vgl. RFH. Urt. v. 30. 4. 1930, RStBl. 1930, S. 354.

Teilwert die Bewertungsgrenze nach unten und der Anschaffungswert abzüglich evtl. Absetzungen für Abnutzungen die Grenze nach oben bildet[258]).

Nach dem EinkStG. von 1925 war die ordnungsgemäß aufgestellte Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung in allen Fällen maßgebend, in denen die Ansätze der Handelsbilanz sich im Rahmen der steuerlichen Möglichkeiten bewegten. Das bedeutete, daß der Steuerpflichtige das Wahlrecht zwischen gemeinem Wert und Anschaffungswert in seiner Steuerbilanz nicht unabhängig von den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften durchführen konnte. War beispielsweise in der Handelsbilanz für Umlaufswerte gemäß dem strengen Niederstwertprinzip der niedrigere Tageswert angesetzt, so mußte auch die Steuerbilanz den niedrigeren Teilwert übernehmen. Eine Ausübung des Wahlrechts durch Ansetzung des höheren Anschaffungswertes war nicht gestattet. Der RFH.[259]) sagte dazu, daß eine nach den §§ 19, 20 EinkStG. 1925 mögliche Bewertung, wenn sie nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, auch für die Steuerbilanz unzulässig sei, falls eine andere nach den §§ 19, 20 ebenfalls mögliche Bewertung mit diesen Regeln übereinstimmt.

Diese in den Urteilen des RFH. zum Ausdruck kommende Ansicht, der sich die meisten der Kommentatoren des Steuerrechts angeschlossen hatten[260]), stützte sich auf die Formulierung des § 13 Abs. 2 EinkStG. 1925, wonach bei Zugrundelegung der Handelsbilanz die steuerlichen Bewertungsvorschriften der §§ 19 und 20 „zu beachten" seien. In der „Beachtung" dieser Vorschriften war also keine Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu erblicken. Die Verweisung des § 13 EinkStG. 1925 auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung brachte vielmehr eine Einschränkung der grundsätzlichen Wahlfreiheit des Steuerpflichtigen zwischen dem gemeinen Wert und dem Anschaffungswert. „Wenn das Steuerrecht mehrere Möglich-

---

258) Ist dabei der Teilwert höher als der Anschaffungswert abzügl. Abschreibungen, so ist letzterer Wert gleichzeitig Grenze nach unten und oben, d. h. in diesem Fall muß unter dem Teilwert bilanziert werden.

259) Vgl Urteil v. 17. 4. 1929, RStBl. 1929, S. 449; vgl. Urteil v. 5. 11. 1931, StuW. 1932, Nr. 38.

260) Vgl. Becker, Komm. z. EinkStG. 1925, a. a. O., Anm. 15 zu § 13, S. 133. Ferner: Rosendorff, Hermann: Das Körperschaftsteuergesetz, 7. Aufl., Berlin 1932, S. 467; ferner: Strutz, Kommentar z. EinkStG. v. 10. 8. 1925, Bd. I, Bln. 1927, Anm. 14 zu § 13, S. 730; ferner: Mirre, Komm. z. KörpStG., Stuttgart 1926, S. 51. Anders dagegen: Evers, Komm. z. KörpStG. v. 10. 8. 1925, Bln. 1927, S. 582. — Ders., Zur Auslegung der Worte „Zu beachten" in § 13, S. 2, EinkStG. 1925. In: StuW. 1926, Sp. 1733.

keiten (der Bewertung) eröffnet, das Handelsrecht aber nur eine, so hat es lediglich bei dieser zu bewenden", sagt Strutz[261]) zum § 13 des EinkStG. von 1925. Die Notwendigkeit einer Klärung dieser Frage ergab sich bei der Bewertung von Umlaufsgütern, bei denen handelsrechtlich das strenge Niederstwertprinzip Anwendung finden muß, steuerrechtlich dagegen ein Wahlrecht zwischen Anschaffungs- und Teilwert möglich ist.

Im § 5 des EinkStG. von 1934 ist aus den Worten „zu beachten" des alten Gesetzes ein „zu befolgen" geworden. Bühler[262]) vertritt die Ansicht, daß diese Verstärkung des Wortausdrucks vom Gesetzgeber mit vollem Bedacht vorgenommen worden sei und dies als eine bewußte Abweichung von der Regelung des § 13 EinkStG. 1925 betrachtet werden müsse. Diese Änderung habe die Bedeutung, daß in solchen Fällen, in denen das Steuerrecht ein Wahlrecht einräumt, während das Handelsrecht infolge des Niederstwertprinzips nur einen Wert zuläßt, beispielsweise bei Umlaufswerten, die steuerrechtliche Regelung der handelsrechtlichen vorgehe, der Steuerpflichtige also in der Steuerbilanz den in der Handelsbilanz nicht zugelassenen höheren Anschaffungswert einsetzen könne.

Gegen diese Auslegung, die sich in der Hauptsache auf die wohl stärkere, aber immer noch nicht eindeutige Formulierung des Gesetzestextes stützt, spricht die ganze Tendenz des neuen Einkommensteuergesetzes, das in seinen wesentlichen Änderungen gegenüber dem Gesetz von 1925 gerade von dem Gedanken der Annäherung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz beherrscht ist.

Auch im Schrifttum ist gegen die Auffassung Bühlers schon verschiedentlich Stellung genommen worden. So weist z. B. Blümich[263]) darauf hin, daß die Ansetzung des für die Handelsbilanz nicht zugelassenen höheren Wertes im Widerspruch stehe zu § 5 Abs. 1 EinkStG. 1934, wonach für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind solange maßgebend als sie nicht in Widerspruch zu den steuerrechtlichen Vorschriften des § 6 stehen. Da die Vorschrift des § 6 Ziff. 2 für nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter

261) Vgl. Strutz, Komm. z. EinkStG. v. 10. 8. 1925, a. a. O., S. 730.
262) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 79 u. S. 101/2.
263) Vgl. Blümich, Die Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften . . ., a. a. O., S. 375.
264) Vgl. Becker, Zum neuen EinkStG., in StuW. 1934, Sp. 1257

nun ein Wahlrecht gestattet, das handelsrechtlich nicht besteht, so muß auch in der Steuerbilanz der handelsrechtlich zulässige niedrige Wert eingesetzt werden. Ebenso wie Blümich vertreten auch Becker[264]), Beuck[265]), Herrmann[266]) und Adler[267]) die Ansicht, daß die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz durch die Abänderung der Worte „zu beachten" in „zu befolgen" bei der Bewertung des Umlaufsvermögens in der Steuerbilanz nicht durchbrochen ist. Es bleibt der Rechtsprechung des RFH. vorbehalten, in dieser Streitfrage eine grundsätzliche Entscheidung herbeizuführen.

Diese Entscheidung kann u. E. nicht der von Bühler vertretenen Auffassung Rechnung tragen, da hiermit gegen die zum Einkommensteuergesetz gegebene Begründung, die ein Auseinandergehen von Handels- und Steuerbilanz nach Möglichkeit einschränken will, verstoßen würde[268]).

Eine große praktische Bedeutung kommt der von Bühler gegebenen Auslegung insofern nicht zu, als bei der normalen Interessenlage für den Steuerpflichtigen kein Anreiz besteht, von der Möglichkeit einer Höherbewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz Gebrauch zu machen[269]). In bestimmten Fällen wird der Steuerpflichtige jedoch ein Interesse daran haben, in der Steuerbilanz den höheren Wert zum Ansatz zu bringen, nämlich dann, wenn er im folgenden Jahr mit einem größeren Gewinn rechnet und diesen Gewinn durch den Übergang zum niedrigeren Teilwert ganz oder zum Teil verschwinden lassen oder wenn er einen augenblicklichen Verlust durch solche höhere Werte ausgleichen will.

4. Gegenüberstellung der partiellen Vermögensvergleichsrechnung und der Bilanzrechnung.

Wie wir gesehen haben, bilden die in § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EinkStG. 1934 gegebenen Vorschriften die Grundlage für die partielle Vermögensvergleichsrechnung und für die Bilanzrechnung. Beide Gewinnberechnungsformen weisen in sachlicher Hinsicht weitgehende Übereinstimmung auf. Dies kommt

265) Vgl. Beuck, Handelsbilanz u. Steuerbilanz, in Z. f. B. 1935, S. 46.

266) Vgl. Herrmann, Einkommensteuer. In: Die Steuerreform 1934, Bln. 1935, S. 65.

267) Vgl. Adler, Die steuerliche u. handelsrechtliche Bewertung des Umlaufsvermögens bei Aktiengesellschaften (§ 6 Ziff. 2 EinkStG.) in: Der Wirtschaftstreuhänder 1936, S. 379.

268) In der 1937 erschienenen dritten Auflage seines Buches „Bilanz u. Steuer" gibt auch Bühler der hier vertretenen Auffassung den Vorzug.

269) Vgl. Bühler, a. a. O., S. 102.

schon darin zum Ausdruck, daß § 5 Abs. 1 keine selbständige Bedeutung besitzt, sondern auf § 4 Abs. 1 aufbaut. Durch die Verweisung auf die Vorschriften der ordnungsmäßigen Buchführung i. S. des HGB. ergeben sich für die Bilanzrechnung jedoch bestimmte Abweichungen von der in § 4 Abs. 1 verankerten partiellen Vermögensvergleichsrechnung.

Bei beiden Gewinnermittlungsmethoden handelt es sich grundsätzlich um die Gegenüberstellung des Betriebsvermögens am Schluß des Steuerabschnitts mit dem auf den Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts festgestellten Betriebsvermögen. Eine Abweichung ergibt sich für die Bilanzrechnung zunächst aus der Tatsache, daß sie, wie wir gesehen haben, bei der Ermittlung des Betriebsvermögens von der handelsrechtlich ordnungsmäßig aufgestellten Bilanz ihren Ausgangspunkt nimmt. Erst wenn die handelsrechtlichen Bilanzansätze gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften verstoßen, finden letztere Anwendung, da sie als Spezialvorschriften vorgehen. Für die partielle Vermögensvergleichrechnung dagegen haben die handelsrechtlichen Bestimmungen keine Bedeutung. Bei dieser Rechnung hat der Steuerpflichtige lediglich die steuerrechtlichen Vorschriften zur Anwendung zu bringen.

Die Zugrundelegung der handelsrechtlichen Bilanz für die Ermittlung des steuerlichen Betriebsvermögens ergibt in zwei weiteren Punkten eine Verschiedenheit zwischen den beiden auf dem Vermögensvergleich beruhenden Rechnungsarten. Die eine betrifft den Steuerabschnitt. Für die Bilanzrechnung gilt als Steuerabschnitt das Wirtschaftsjahr, für das der Kaufmann regelmäßig Abschlüsse macht, während die nach der partiellen Vermögensvergleichsrechnung ihren Gewinn ermittelnden Steuerpflichtigen das Betriebsvermögen stets auf den Schluß des Kalenderjahres festzustellen haben.

Es bleibt noch der Unterschied in der Behandlung des Grund und Bodens. Die auf die handelsrechtliche Bilanz aufbauende Rechnungsart legt ihrem Bestandsvergleich das gesamte Betriebsvermögen zugrunde, also auch den zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Boden, der bei der partiellen Gewinnermittlungsmethode kraft ausdrücklicher Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 5 EinkStG. außer Ansatz bleibt. Wir sprechen daher von einer totalen Vermögensvergleichsrechnung des § 5, während wir diejenige des § 4 Abs. 1 als partielle Vermögensvergleichsrechnung bezeichnen. Die Vorschrift über die Nichtansetzung des Grund und Bodens hat die Bedeutung, daß der bei der Veräußerung entstehende Gewinn bzw. Verlust im Rahmen der totalen Vermögensvergleichsrechnung den steuerlichen Gewinn beeinflußt, während es bei der partiellen Ver-

mögensvergleichsrechnung nicht der Fall ist. Dieser Unterschied dürfte in der Praxis aber nicht von allzugroßer Bedeutung sein, weil Erwerbungen und Veräußerungen von Grund und Boden im Rahmen des Gewerbebetriebes bei den nach der partiellen Vermögensvergleichsmethode ihren Gewinn ermittelnden Steuerpflichtigen nur selten vorkommen.

Im ganzen gesehen, ergibt sich trotz einzelner Abweichungen sachlich eine ziemliche Übereinstimmung zwischen den beiden auf dem Vermögensvergleich beruhenden Gewinnermittlungsmethoden. Eine Annäherung hat sich insbesondere gegenüber dem EinkStG. von 1925 ergeben, das im § 12 Abs. 1 S. 1 und 2, der dem § 4 Abs. 1 des geltenden Gesetzes entsprach, eine Doppelrechnung vorschrieb, die eine Einnahme- und Ausgaberechnung und einen Teilbestandsvergleich umfaßte, während im § 13 wie im § 5 Abs. 1 des Gesetzes von 1934, die totale Vermögensvergleichsrechnung gefordert wurde.

III. Der Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsmethode.

Die Gewinnermittlungsmethoden auf Grund des Vergleichs des Anfangs- und Endbetriebsvermögens, das ist einmal die partielle Vermögensvergleichsrechnung und zum anderen die totale Vermögensvergleichsrechnung, sind vom Gesetzgeber als Normalfall vorgesehen worden. Daneben hat er die erleichterten Gewinnermittlungsmethoden, die reine und die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung zugelassen, wenn die in § 4 Abs. 2 EinkStG. festgelegte Voraussetzung gegeben ist, d. h. wenn die Betriebsvermögen am Anfang und Schluß des Wirtschaftsjahres in der Regel nicht wesentlich voneinander abweichen. Die zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichteten Kaufleute haben ihren Gewinn immer mit Hilfe der totalen Vermögensvergleichsrechnung zu ermitteln; sie müssen also bei der Berechnung ihres Betriebsvermögens von der ordnungsmäßig aufgestellten Handelsbilanz ausgehen. Anders jedoch bei den nicht zur Buchführung im Sinne des HGB. verpflichteten Gewerbetreibenden. Liegt bei diesen Steuerpflichtigen die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 vor, so haben sie die Wahl, ihren Gewinn entweder auf Grund des Vermögensvergleichs oder auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs zu ermitteln, sofern sie nicht nach § 161 RAO. zur Buchführung und Bestandsaufnahmen verpflichtet sind. Ein willkürlicher und wiederholter Wechsel in der Gewinnermittlungsmethode bei im wesent-

lichen gleichbleibenden Verhältnissen ist jedoch im Interesse einer Stetigkeit der Gewinnermittlung nicht zulässig[270]).

Es kommt aber vor, daß im Laufe der Führung eines Betriebes ein Wechsel des Gewinnermittlungsverfahrens erforderlich wird. Beispielsweise muß der Steuerpflichtige vom Einnahmen- und Ausgabenvergleich zur Methode des Vermögensvergleichs dann übergehen, wenn die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 EinkStG. fortgefallen ist, das Betriebsvermögen am Anfang und Ende der Periode also ständigen wesentlichen Schwankungen unterworfen ist. Andererseits kann der Steuerpflichtige von der Methode des Vermögensvergleichs zur Einnahme- und Ausgaberechnung übergehen, wenn die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 neu eingetreten ist.

Bei einem solchen Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsmethode sind bei der ersten Veranlagung auf Grund des neuen Verfahrens Berichtigungen erforderlich, um zu verhüten, daß bestimmte Einnahmen doppelt versteuert oder der Besteuerung ganz entzogen werden.

A. der Übergang vom Einnahmen- und Ausgabenvergleich zum Vermögensvergleich.

Der Übergang vom Einnahmen- und Ausgabenvergleich zur Methode des Vermögensvergleichs wird sich insbesondere bei Handwerkern und kleineren Gewerbetreibenden ergeben, bei denen die Voraussetzungen für die vereinfachte Gewinnermittlung nicht mehr bestehen oder die aus anderen Gründen, beispielsweise um sich die Möglichkeit von Wertabschreibungen zu sichern, nunmehr einen sorgfältigen Vergleich des Betriebsvermögens am Anfang und am Schluß des Wirtschaftsjahres vornehmen wollen.

In einem solchen Fall erfolgt eine Unterbrechung in der Stetigkeit der Gewinnermittlung[271]). Bisher sind nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gegenübergestellt worden[272]); der Unterschiedsbetrag war entweder Gewinn oder Verlust. Die vor dem Übergang zum Vermögensvergleich entstandenen aber noch nicht eingegangenen Forderungen berührten den Gewinn noch nicht und haben sich damit auch steuerlich nicht ausgewirkt. Bei Beibehaltung der Einnahme- und Ausgaberechnung würden diese Forderungen im Augenblick

---

270) Vgl. Kennerknecht, a. a. O., Anm. 24 zu § 4 EinkStG. 1934.

271) Vgl. Teiß: Der Übergang zum Betriebsvermögensvergleich und seine Auswirkungen auf die Einkommensteuer, in: Dt. St. Ztg. 1936, S. 820.

272) Wir wollen hier zunächst nur den Übergang von der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung zum Bestandsvergleich betrachten.

ihrer Bezahlung den Gewinn erhöhen. Durch den Übergang zum Bestandsvergleich ist dies jedoch nicht mehr der Fall, denn das zu Beginn der Erfolgsperiode vorhandene Vermögen, also auch die Forderungen, ist in seinem vollen Umfang in der aufzustellenden Eröffnungsbilanz enthalten. Der Eingang der Forderungen wirkt sich daher auf den steuerlichen Gewinn nicht mehr aus, da keine Erhöhung des Betriebsvermögens eintritt, sondern nur eine Umschichtung. Ohne Berücksichtigung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anfangs- und Endbetriebsvermögen würde der für die Forderung eingehende Betrag unversteuert bleiben. Es versteht sich von selbst, daß die Nichtversteuerung solcher Gewinnanteile unzulässig ist. Der RFH. sagt hierzu [273]): Bei einem Übergang von der Einnahme- und Ausgaberechnung zur Vermögensvergleichsrechnung „darf diese Umstellung nicht dazu führen, daß Einnahmen der Besteuerung völlig entzogen werden. Es kommt bei der Frage, ob etwas vereinnahmt oder verausgabt ist, auf die tatsächliche Behandlung in früheren Steuerabschnitten an. Deshalb darf zwar der Steuerpflichtige seine Forderungen und Schulden in seine Eröffnungsbilanz einsetzen, diese Maßnahme hat aber bei der steuerlichen Gewinnermittlung unbeachtet zu bleiben, d. h. der Gewinn ist um den Betrag der Forderungen zu erhöhen, soweit Eingänge hieraus nicht bereits früher versteuert sind".

Analog der Behandlung der Forderungen muß der Betrag, der in der Eröffnungsbilanz enthaltenen Warenschulden vom Gewinn des Jahres, in dem die Bezahlung erfolgt, abgesetzt werden [274]). In der Einnahme- und Ausgaberechnung haben die Verpflichtungen als Bestandteil des Betriebsvermögens, das ja bei dieser Form der Gewinnermittlung völlig ausgeschaltet ist, den Erfolg nicht berührt. Die Aufnahme der Schulden in die Eröffnungsbilanz bewirkt nun, daß die Bezahlung derselben auch in der Vermögensspanne zwischen Anfangs- und Endbetriebsvermögen nicht zum Ausdruck kommt. In der Schlußbilanz sind zwar die Schulden fortgefallen, dafür haben sich aber auch Aktivwerte (Regulierungswerte) im gleichen Umfang verringert. Es tritt also auch hier nur eine Vermögensumschichtung ein, die den Gewinn nicht berührt. Um zu einer gerechten Besteuerung zu gelangen, ist es daher erforderlich, den sich aus dem Vergleich des Anfangs- mit dem Endvermögen ergebenden Unterschiedsbetrag um die bezahlten Verpflichtungen zu kürzen.

273) Vgl. RFH. Urt. v. 14. 11. 1934, StuW. 1935, Nr. 10.

274) Das oben z. T. wiedergegebene Urteil des RFH. vom 14. 11. 1934 (StuW. 1935, Nr. 10) soll sinngemäß auch für die Schulden gelten.

Auch den Beständen beispielsweise an Waren und Anlagegütern muß beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich Aufmerksamkeit gewidmet werden. Die in der Eröffnungsbilanz aufgenommenen Warenbestände sind in der vorhergehenden Einnahme- und Ausgabeberechnung bereits „voll abgeschrieben", da die hierfür gemachten Ausgaben den Gewinn in vollem Umfang gemindert haben. Entsprechend muß bei einem Umsatz dieser Waren auch der volle Erlös als Gewinn in Erscheinung treten; dies ist bei einem Betriebsvermögensvergleich aber nur dann der Fall, wenn die betreffenden Güter in der Eröffnungsbilanz mit Null bewertet worden sind. Werden die Waren mit einem höheren Werte in der Eröffnungsbilanz angesetzt — aus steuerlichen Bewertungsgründen ist dies meist erforderlich —, so erscheint nur der Teil des Erlöses als Gewinn, der sich über den in der Anfangsbilanz angesetzten Wert hinaus ergibt. Um bei der Veräußerung der Waren den ganzen Erlös für die Besteuerung zu erfassen, müssen daher die Beträge, mit denen die Waren in der Eröffnungsbilanz eingesetzt sind, dem Buchgewinn hinzugesetzt werden. Der RFH. hat diese Frage für halbfertige Arbeiten sinngemäß geklärt[275]: „Will ein Steuerpflichtiger von der Besteuerung nach den Ist-Einnahmen zu einer Besteuerung im Sinne des § 12 EinkStG. 1925 (entspricht dem § 4 Abs. 1 EinkStG. 1934) übergehen, so sind die in die Anfangsbestandsvergleichung aufgenommenen unfertigen Arbeiten, soweit keine Vorauszahlungen geleistet sind, steuerlich als nicht aufgenommen zu behandeln".

Das gleiche Problem ergibt sich bei Anlagegütern, die beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich vorhanden sind. Es muß hier im einzelnen Fall untersucht werden, wie weit diese Anlagegüter unter der vereinfachten Gewinnermittlung den Gewinn bereits beeinflußt haben[276]. In der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung hat sich die Anschaffung der Anlagegegenstände bereits voll ausgewirkt, d. h. sie sind voll abgeschrieben worden. Aus diesem Grund dürfte der betreffende Gegenstand eigentlich nicht in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden, da andernfalls die später notwendigen Abschreibungen den Gewinn nochmals mindern. Da die steuerlichen Bewertungsvorschriften die Aufnahme solcher Anlagewerte in die Eröffnungsbilanz jedoch in der Regel erforderlich machen, ist es notwendig, die zum Ansatz gelangten Beträge dem im ersten Jahr durch Vermögensvergleich ermittelten Buchgewinn hinzuzusetzen.

275) Vgl. RFH. Urt. v. 23. 6. 1933, StuW. 1933, Nr. 692.

276) Vgl. Oeftering, Die vereinfachte Gewinnermittlung . . ., a. a. O., S. 596.

Die im Interesse einer richtigen Gewinnermittlung beim Übergang von der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung zur Vermögensvergleichsmethode vorzunehmenden Korrekturen laufen also darauf hinaus, die bei der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben nicht erfaßten Gewinne bzw. Verluste, die sich im Vermögensbestand niedergeschlagen haben, zu berücksichtigen. Dies geschieht durch Zu- und Abschläge, wie wir sie bei der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung kennengelernt haben. Eine Mehrung des Betriebsvermögens gegenüber dem zu Beginn der reinen Einnahme- und Ausgaberechnung vorhanden gewesenen Bestand an Vermögenswerten ist inzwischen thesaurierter Gewinn, der nachversteuert werden muß, was durch einen Zuschlag zu dem im ersten Jahre des Vermögensvergleichs festgestellten Buchgewinn erfolgen kann, während umgekehrt eine Minderung des Betriebsvermögens seit Beginn der Einnahme- und Ausgaberechnung Verlust bedeutet, der steuerlich noch nicht berücksichtigt worden ist und daher im ersten Jahre der Bestandsvergleichsrechnung abgezogen werden kann [277]).

Beim Übergang von der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung zur Vermögensvergleichsrechnung ergeben sich sinngemäß die gleichen Probleme. In der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung sind wesentliche Bestandsveränderungen bereits durch Zu- und Abschläge steuerlich erfaßt worden. Die so berücksichtigten Schwankungen im Betriebsvermögen dürfen sich natürlich steuerlich nicht noch einmal auswirken. Daher ist es richtig, die in der Eröffnungsbilanz eingesetzten Bestände nur mit dem Teil der Vermögensmehrung dem durch Vermögensvergleich festgestellten Gewinnergebnis hinzuzusetzen, der durch einen Korrektivposten nicht berücksichtigt worden ist.

Hat beispielsweise ein Gewerbetreibender beim Übergang von der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung zum Bestandsvergleich einen Warenbestand von RM. 10 000 — und ist der Mehrbestand von RM. 4 000,—, der sich im letzten Jahr ausnahmsweise ergab, steuerlich durch einen entsprechenden Zuschlag erfaßt worden, so muß er in der Eröffnungsbilanz RM. 10 000,– für Waren einsetzen. Von diesen RM. 10 000,— sind aber erst RM. 4 000,— steuerlich erfolgswirksam geworden.

277) Diese Methode kann steuerlich jedoch insofern zu Ungerechtigkeiten führen, als der im Laufe einer Reihe von Jahren thesaurierte Gewinn einer einzigen Erfolgsperiode zugeschlagen wird und dadurch infolge der Steuerprogression u. U. ein besonders hoher Steuerbetrag zu zahlen ist. Es wäre daher angebracht, für solche Gewinnanteile einen ermäßigten Steuersatz in Anwendung zu bringen.

so daß der sich aus dem Bestandsvergleich ergebende Gewinn um weitere RM. 6 000 — erhöht werden muß.

Im ganzen gesehen, ergibt sich auch beim Übergang von der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung das Problem, seit Beginn der Einnahme- und Ausgaberechnung entstandene steuerlich noch nicht erfaßte Gewinne, die in Mehrungen oder Minderungen des Betriebsvermögens zum Ausdruck kommen, zu berücksichtigen. Zu beachten ist dabei jedoch, daß durch Korrektivposten bereits erfaßte Änderungen im Vermögensbestand sich nicht noch einmal auswirken.

B. Der Übergang von der Vermögensvergleichsmethode zur Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Bei einem Übergang von der Bestandsvergleichsrechnung zur Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben brauchen Überlegungen solcher Art, wie wir sie im vorhergehenden Abschnitt angestellt haben, nicht gemacht zu werden. Oeftering[278]) ist zwar der Auffassung, daß in den Fällen des Übergangs vom Bestandsvergleich zur Besteuerung nach dem Einnahmeüberschuß umgekehrt verfahren werden muß als beim Übergang vom Einnahmen- und Ausgabenvergleich zur Vermögensvergleichsrechnung. Er will hier die Warenforderungen und den Warenbestand (der Schlußbilanz) von den Einnahmen absetzen und die Warenschulden (der Schlußbilanz) den Ausgaben zusetzen, da die Forderungen und der Warenbestand das Betriebsvermögen und damit den Gewinn der Vermögensvergleichsperiode bereits erhöht, während die Warenschulden dagegen das Betriebsvermögen und damit den Gewinn bereits vermindert haben[278]).

Diese Ansicht muß u. E. als nicht zutreffend bezeichnet werden. Ein solcher Übergang zur Einnahme- und Ausgaberechnung kann vom Steuerpflichtigen ja nur dann vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EinkStG. 1934 bereits seit längerer Zeit gegeben oder neu eingetreten sind, d. h. wenn das Betriebsvermögen keinen oder nur unwesentlichen Schwankungen unterworfen ist. Bei gleichen Beständen am Anfang und Ende des Wirtschaftsjahres würde aber die Einnahme- und Ausgaberechnung zu einem falschen Gewinnergebnis führen, wenn die Warenforderungen und Warenbestände (der Schlußbilanz) vom Einnahmeüberschuß abgesetzt würden. Durch die Ergänzung der aktiven Vermögenswerte im Laufe des Wirtschaftsjahres auf den in der

278) Vgl. Oeftering, Die vereinfachte Gewinnermittlung, a. a. O., S. 596.

Schlußbilanz ausgewiesenen Umfang entstehen Ausgaben, die den aus der Vermögensvergleichsperiode übernommenen, den gewinnerhöhenden Beständen gegenüberstehen und das Gewinnergebnis automatisch in der richtigen Weise korrigieren. Eine Hinzusetzung der aus der Schlußbilanz übernommenen Warenschulden zum Einnahmeüberschuß ist deshalb unnötig, weil durch die Entstehung neuer Schulden, die als negativer Teil des Betriebsvermögens das Gewinnergebnis nicht berühren, Ausgaben erspart werden, so daß auf diese Art eine Berichtigung erfolgt.

So betrachtet, bietet der Übergang von der Bestandsvergleichsrechnung zum Einnahmen- und Ausgabenvergleich keine Probleme. Der Jahreserfolg ergibt sich durch die einfache Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben und stellt, sofern keine wesentliche Änderung des Betriebsvermögens eingetreten ist, den zu versteuernden Gewinn dar. Die zu Beginn vorhandenen Bestände haben zwar beim Umsatz die Einnahmen erhöht, ihre Ergänzung aber als Ausgaben den Überschuß wieder vermindert. Treten allerdings wesentliche Änderungen im Betriebsvermögen ein, dann müssen die bei der erweiterten Einnahme- und Ausgaberechnung vorgesehenen Zu- und Abschläge in Anwendung gebracht werden.

Schlußbetrachtungen.

Die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, daß die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns auf Grund der §§ 4 und 5 des EinkStG. vom 16. Oktober 1934 nach vier verschiedenen Methoden möglich ist. Für Steuerpflichtige, die nicht Vollkaufleute sind und deren Betriebsvermögen nur unwesentliche oder in einem Wirtschaftsjahr ausnahmsweise auftretende wesentliche Schwankungen aufweist, ergaben sich die vereinfachten Gewinnberechnungsformen, die in einer Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben bestehen. Die reine Einnahme- und Ausgaberechnung kann dann Anwendung finden, wenn das Betriebsvermögen am Anfang und Ende der Erfolgsperiode keine oder nur unwesentliche Schwankungen aufweist. Daraus wurde die erweiterte Einnahme- und Ausgaberechnung entwickelt, die in einem Jahr ausnahmsweise auftretende Schwankungen im Wert des Betriebsvermögens durch Zu- oder Abschläge (Korrektivposten) zum Einnahmeüberschuß erfaßt. Die beiden anderen Rechnungsarten beruhen auf einer Vermögensspannungsrechnung. Gewinn ist hier der Überschuß des Betriebsvermögens am Ende der Erfolgsperiode gegenüber dem Betriebsvermögen am Anfang des Zeitabschnittes. Der partiellen Vermögensvergleichsrechnung, die den zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Boden beim Vergleich der Betriebsvermögen außer Ansatz läßt, steht die totale Vermögensvergleichsrechnung gegenüber, bei der die gesamten Vermögensbestände am Anfang und Ende des Wirtschaftsjahres gegenübergestellt werden müssen. Letzteres Verfahren darf nur von Vollkaufleuten, d. h. solchen Gewerbetreibenden durchgeführt werden die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen und muß aus der handelsrechtlich ordnungsmäßig aufgestellten Schlußbilanz eines Geschäftsjahres unter Berücksichtigung der durch das Steuerrecht notwendigen Änderungen entwickelt werden.

Wir sind bei der Darstellung dieser Gewinnermittlungsmethoden und Behandlung der einzelnen Fragen im wesentlichen vom Standpunkt des geltenden Rechts ausgegangen. Eine Kritik vom Standpunkt der in der Einleitung der Arbeit näher erörterten organischen Gewinnauffassung aus wurde im

Rahmen des Themas, soweit erforderlich und notwendig, an einigen wesentlichen Punkten geübt.

Zusammenfassend wollen wir abschließend noch einmal feststellen, wie sich das geltende Recht zu den in der Einleitung angeschnittenen Problemen verhält. Wie wir sahen, herrscht bei allen vier Gewinnermittlungsmethoden mehr oder weniger stark die Anschaffungswertrechnung vor, die im wesentlichen mit dem von uns dargelegten Prinzip der nominalen Kapitalerhaltung übereinstimmt und die betriebswirtschaftlich gesehen nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zu einem richtigen Gewinn gelangt. Die unter Anwendung dieser Rechnungsart ermittelten und der Besteuerung heute zugrunde gelegten Gewinne können wir daher vom Standpunkt der steuerlichen Gerechtigkeit nicht als wahren Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit anerkennen.

Wir müssen vielmehr gerade von diesem Gesichtspunkt aus die organische Rechnung, bei der die steuerliche Leistungsfähigkeit in idealer Weise in Erscheinung tritt, vertreten und anstreben. Ansätze zu dieser Rechnung, die in Übereinstimmung mit der Quellentheorie Wertänderungen des als Einkommensquelle zu betrachtenden Vermögens nicht als Gewinn ansieht und damit von der Besteuerung ausnehmen will, zeigen sich bei allen vier Gewinnberechnungsformen.

Bei den Rechnungsarten auf Grund des Einnahmen- und Ausgabenvergleichs insofern, als bei gleichbleibenden Vermögensbeständen am Anfang und Ende der Periode Wertänderungen hieran nicht in Erscheinung treten würden, wenn die Bestände güter- oder substanzmäßig gleich wären. Der Gesetzgeber hat diesen Ansatz zur Ausschaltung der Wertänderungen dadurch jedoch zunichte gemacht, daß er die anschaffungswertmäßige Gleichheit der Bestände fordert. Würde bei der Einnahme- und Ausgaberechnung die substanzmäßige Gleichheit der Vermögensbestände am Anfang und Ende der Periode den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, so wäre der als Unterschied der Einnahmen über die Ausgaben ermittelte Gewinn praktisch in gewissem Grade mit dem nach der organischen Auffassung errechneten identisch, da die Einnahmen und Ausgaben in der Regel dem Preisniveau der Veranlagungsperiode entstammen, die Möglichkeit von Wertänderungen also relativ beschränkt ist [279]).

Bei den Vermögensvergleichsrechnungen zeigen sich Ansätze zur Tageswertrechnung in dem vom RFH. entwickelten Teilwertgedanken. Der Teilwert des Steuerrechts besitzt eine

279) Vgl. Schmidt, F.: Bilanz und Steuer, a. a. O., S. 649/650.

gewisse Verwandtschaft mit dem Tageswert, da man ihn als von letzterem abgeleitet betrachten kann. Zwar spielt der Teilwert im geltenden Einkommensteuergesetz nur eine untergeordnete Rolle. Er darf entsprechend dem Imparitätsprinzip nur dann Anwendung finden, wenn er niedriger ist als der Anschaffungswert. Diese Regelung führt dazu, daß einseitig nur Wertminderungen bei der Gewinnermittlung Berücksichtigung finden, während Werterhöhungen unberücksichtigt bleiben. Wertänderungen am ruhenden Vermögen müßten aber dem der Besteuerung zugrunde zu legenden Gewinn ganz ferngehalten werden. Das kann aber nur durch einheitliche Bewertung aller Wirtschaftsgüter zum Teilwert oder besser noch zum Wiederbeschaffungswert des Bilanzstichtages erfolgen. Es wäre also erforderlich, den Teilwert auch dann zuzulassen, wenn er über dem historischen Anschaffungswert liegt. Für die Erfassung der Vermögenswertänderungen ist dann ein besonderes Konto erforderlich, das die Unterschiede zwischen den Teilwerten bzw. Tagesbeschaffungswerten und den seinerzeitigen Anschaffungswerten (die ebenfalls Tageswerte waren) aufnimmt. Die auf dem Wertänderungskonto angesammelten Beträge sind Scheingewinne bzw. Scheinverluste und neben dem echten Erfolg, der nur aus der Spanne zwischen den Erlösen und den Wiederbeschaffungspreisen besteht, erfaßt.

Eine solche einheitliche Bewertung aller Vermögensteile zu Tageswerten wäre auch das beste Mittel zur Vereinheitlichung der Steuerbilanzen. Die so ermittelte Bilanz könnte gleichzeitig Einkommen- und Vermögensteuerbilanz sein. Damit wäre sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörde eine wesentliche Vereinfachung der Veranlagungsarbeit erzielt.

Literatur-Verzeichnis.

Adler: Die steuerliche und handelsrechtliche Bewertung des Umlaufvermögens bei Aktiengesellschaften (§ 6 Ziff. 2 EinkStG.), i. Der Wirtschaftstreuhänder 1936, S. 379 f.

Aufermann: Die Reserven in Steuerbilanzen, ihre Begünstigung und Kontrolle, Berlin 1933.

— Zum Begriff der Bilanzkontinuität, insbesondere im Zusammenhang mit der Steuer, i. Betriebswirtschaftl. Rundschau 1928, S. 181 ff.

— Der Teilwert in der Ertragsteuerbilanz, i. Zeitgem. St. u. Bi. Fr. 1928, S. 239 ff.

— Die Einkommensteuerberechnungsformen nach den §§ 12, 13 Einkommensteuergesetz, i. Zeitgem. Steuer u. Bi. Fr., 1931, S. 248 ff.

— Gewinnverwirklichung und Einkommensteuerpflicht, i. D. St. Ztg. 1931, Sp. 325 ff.

— Der steuerliche Bilanzgewinn, i. Der Wirtschaftsprüfer, 1934, S. 123 ff.

Badelt: Der Gewinn im betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Sinne. Der Weg zur organischen Einheitsbilanz, i. Betriebswirtschaft, H. 16, Berlin-Wien 1935.

Banck, v. d.: Die Kongruenz der Gewinnbegriffe im deutschen Einkommensteuerrecht, i. Z. f. B. 1930, S. 308 ff.

Bauckner: Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921.

Becker: Das Einkommensteuergesetz vom 10. Aug. 1925 (Handkommentar der Reichssteuergesetze, II), Stuttgart 1928.

— Die Durchführung des Gewinngedankens im Einkommensteuerrecht, i. Kölner Industriehefte, H. 16, Köln 1930.

— Zum neuen Einkommensteuergesetz, i. StuW. 1934, I, ferner 1935, Sp. 1 ff., Sp. 1241 ff.

— Zur Frage des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz. (Vortrag, gehalten bei der Tagung des Steuerausschusses der Dt. Ind. u. Ha. am 26. Okt. 1928 in München), i. Deutsche Wirtschaftszeitung 1928, S. 1135 ff.

Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, i. R. St. Bl. 1935, S. 33 ff.

Beuck: Handelsbilanz und Steuerbilanz, i. Z. f. B. 1935, S. 33 ff.

Beuck-Brönner-Kappelmann-Kosanke-Nagel: Die steuerlichen Bewertungsgrundsätze für das kaufmännische Betriebsvermögen, i. Der Wirtschaftstreuhänder, 1936, S. 29 ff.

Biedermann: Die innere Bilanzstetigkeit im Lichte des allgemeinen Delcrederekontos, i. Industrie und Steuer, 1936, I. Teil, S. 184 ff

— Rückstellungen für künftige Ausgaben, i. Ind u. St. 1936, Teil I, S. 165.

Blümich: Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin 1935.

— Die Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Gewinnermittlung, i. Der praktische Betriebswirt, 1936, S. 374 ff.

Boettcher: Die Grundlagen des Herstellungspreises im Sinne des Einkommensteuergesetzes, i. Vierteljahresschrift für Finanz- und Steuerrecht, 1930, S. 37 ff.

Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936.
— Bilanz und Steuer, 3. Aufl., Berlin 1937.
Dahmann: Die Bilanzierung der immateriellen Werte unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, i. Z. f. hw. F., Bd. 24, S. 460 ff.
Diehl: Einkommen, i. Handwörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl., Jena 1931.
— Zur neuesten Entwicklung der Lehre vom Einkommen und Ertrag, i. Schmollers Jahrb. f. Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft, 53. Jg., II. Halbbd., S. 901 ff.
Eberbach: Handelsbilanz und Steuerbilanz, Untersuchungen über deren grundsätzliches Verhältnis zueinander. Diss. Mannheim 1931.
— Zum Begriff der Bilanzkontinuität, i. Z. f. B. 1933, S. 428 ff.
Eckert: Die Buchführungsvorschriften für gewerbliche Betriebe im geltenden Steuerrecht, i. Betriebs- und finanzwirtschaftl. Forschg., II. Serie, H. 38, Berlin 1929.
Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer für 1934 (Ergänzungsrichtlinien für 1934), i. R. St Bl. 1935, S. 785 ff.
Erste Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes vom 6. Februar 1935, R. St. Bl. 1935, S. 209 ff.
Evers: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1927.
— Zur Auslegung der Worte „zu beachten", in § 13 Satz 2 EinkStG. 1925, i. StuW. 5. Jg., S. 1733 ff.
Findeisen: Der eiserne Bestand in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Beziehung, Berlin 1923.
Fischer: Der Begriff der Betriebsausgabe, DStBl. 1936, S. 331 ff. (0213 S. 1 ff.).
— Zurechnung der Ausgaben und Ausgabenverteilung, i. DStBl. 1935, S. 123 ff. (015 S. 1 ff.).
Fritz: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, i. Die Handels-Hochschule, Bd. IV. Berlin 1928.
Der Begriff ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung im Sinne des Einkommensteuergesetzes, Z. f. B. 1926, S. 245 ff.
— Das Verhältnis der sogenannten einmaligen Vermögensanfälle zum kaufmännischen Gewinnbegriff, i. Z. f. B. 1931, S. 577 ff.
Fuisting: Die preußischen direkten Steuern, 4. Bd.: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.
Gebhardt: Bilanzänderung und Bilanzkontinuität, D. St. Ztg. 1931, S. 134 ff.
— Die kurzlebigen Wirtschaftsgüter, D. St. Ztg. 1935, S. 634 ff.
— Steuerliche Bilanzfragen, D. St. Ztg. 1935, S. 1017 ff.
Geldmacher: Wirtschaftsunruhe und Bilanz, I. Teil, Berlin 1923.
George: Die Bewertung von Waren und Vorräten in der Steuerbilanz, D. St. Bl. 1936, S. 79 ff. (0237 S. 1 ff.).
Gerhard: Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Ertrag der Unternehmung. Berlin-Wien 1928.
Gerstner: Bilanzanalyse. 9. Aufl., Leipzig 1928.
v. Gierke: Handelsrecht. 4. Aufl.
Girschner: Die Bewertungsvorschriften des neuen Einkommensteuergesetzes. Ind. u. St. 1935, I. Teil, S. 59 ff.
Gothe: Der Grundsatz der inneren Kontinuität und seine Verankerung in § 13 EinkStG., i. St.-Arch. 1932, S. 80 ff.
— Rings um die steuerliche Erfolgsbilanz, Prakt Betr. W. 1933, Nr. 5.
Großmann: Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung, insbesondere ihre Bedeutung als Kostenfaktor. Berlin-Wien 1925.
— Methoden der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung. D. St. Ztg. 1933, S. 513 ff.
Grünbaum: Über System und Inhalt des Bilanzsteuerrechts, Z. f. B. 1932, S. 35 ff.

Hast: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände. Leipzig 1934.
Hax: Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1926.
Hein: Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung, Berlin-Leipzig 1928.
Helpenstein: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932.
— Der Teilwert der steuerlichen Erfolgsbilanz in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhof. Viertj. Schr. f. St. u. Fi. R. 1931, S. 565 ff.
— Zur Frage der Bilanzidentität und Bilanzberechtigung. Zeitgem. St. u. Bi. Fr. 1931, S. 72 ff.
— Die Bewertung kurzlebiger Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz, Z. f. hw. F. 1926, Dez Heft.
Hennig: Die Ausscheidung von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung. D. St. Bl. 1936, S. 85 ff. (0262 S. 1 ff.).
Herrmann: Einkommensteuer, i. Die Steuerreform 1934, Berlin 1935.
Hoeres: Die Bilanzkontinuität im Steuerrecht, B.-Arch. 1933/34, S. 48 ff.
Hoffmann, A.: Der Gewinn der kaufmännischen Unternehmung, Leipzig 1929.
Hoffmann, F.: Grundsätze der mengen- und wertmäßigen Abgrenzung des Begriffs „kaufm. Betriebsvermögen" im Einkommen- und Vermögensteuerrecht, Diss. Frankfurt-M. 1934.
Horn: Tendenzen zur Aussonderung von Vermögenswertänderungen in Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftspraxis und Steuerrecht, i. Betr. u. fw. F., 2. Serie, H. 52, Berlin-Wien 1931.
Hover: Der Teilwert in der Handels- und Steuerbilanz, i. Ind. u. St. 1936, I. Tl., S. 161 ff.
Kaemmel: Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung (Gewinnbegriff) St.-Arch. 1934, S. 331 ff.
Karoli: Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben und die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- und steuerrechtlicher Art, D. St. Ztg. 1932, S. 254 ff.
Kennerknecht: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Okt. 1934, Verl. Schmidt-Köln.
Knof: Die Anschaffungskosten. D. St. Bl. 1936, S. 13 ff. (0220 S. 1 ff.).
Leitner: Bilanztechnik und Bilanzkritik, 8./9. Aufl. Berlin-Leipzig 1929.
Lion: Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1923.
— Wahre Bilanzen. Berlin 1927.
— Der Reichsfinanzhof und Bilanzsteuerrecht. StuW. 1928, Sp. 1033 ff.
Maatz: Die kaufmännische Bilanz und das steuerbare Einkommen. 3. Aufl. Berlin 1902.
Mahlberg: Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung, 2. Aufl. 1922. (In Betr. u. fw. F., H. 10.)
Mathar: Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbach'schen Gewinnbegriff, dem steuerlichen Gewinnbegriff und dem steuerlichen Einkommensbegriff. Köln 1930.
Mirre: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Stuttgart 1926.
— Der Teilwert (ein Beitrag zum steuerlichen Wertproblem, § 19 I EinkStG.) D. St. Ztg. 1927, S. 292 ff.
— Zur Bilanzkontinuität. Zeitgem. St. u. Bi. Fr. 1928, S. 75 ff.
— Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen, St.-Arch. 1931, S. 35 f.
Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Verl. Schmidt-Köln.
Müller, A.: Die Behandlung der Passiven in Einkommen- und Vermögensteuerbilanz, Diss. Frankfurt 1934.
Neufeld: Die aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung vom 19. September 1931, Berlin 1932.

Neuschäffer: Vereinnahmung und Einkommensteuerrecht. D St. Bl. 1936, S. 159 ff. (011 S. 1 ff.).
Nicklisch: Das Verhältnis der Einkommen- und Körperschaftsteuerlichen Bilanzen zu den handelsrechtlichen. Der Wirtschaftsprüfer 1934, S. 25 ff.
Oeftering: Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 2 EinkS.G., D. St. Ztg. 1936, S. 590 ff.
Oermann: Der Teilwert nach § 6 des Einkommensteuergesetzes und Einheitswert. D. St. Ztg. 1936, S. 669.
Opitz: Der Vermögensvergleich gemäß § 13 EinkStG. als Bilanzproblem, Zeitgem. St. u. Bi. Fr., 1930, S. 297 ff.
Peters: Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr im Einkommensteuergesetz 1934. D. St. Bl. 1935, S. 137 f. (042 S. 1 f.).
Reinhardt: Die neuen Steuergesetze. Berlin 1934.
— Buchführung, Bilanz und Steuer. Band 1, Berlin 1936.
Reinhardt-Gebhardt: Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung. Band 1. Berlin 1937.
Rieger: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Nürnberg 1928.
Rößle: Gewinnermittlungsmethoden, i. Hdw. f Betr. W., S. 1306 ff.
Rosendorf-Hermann: Das Körperschaftsteuergesetz. 7. Aufl. Berlin 1932.
Rumpf: Gewinnbegriff und steuerlicher Einkommensbegriff mit einer Sonderbetrachtung des Niederstwertprinzips. Diss. Frankfurt-M. 1932
Schäffle: Das gesellschaftliche Leben der menschlichen Wirtschaft. I. Bd., Tübingen 1873, 1. Aufl.
Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, i. Fin.-Arch. 13. Jg. Bd. I. Stuttgart 1896.
Scheffler: Das Problem des Gewinns, Z. f. B. 1930, S. 278 ff.
Schillinger: Über den Teilwert. D. St. Ztg. 1936, S. 1050 ff.
Schiersand: Anwendbarkeit und Auswirkung der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die steuerliche Erfolgsbilanz. Viertelj. Schr f. St. u. F. R. 1933, S. 12 ff.
Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl. Leipzig 1930.
— Finanzierungen, 5. Aufl. Leipzig 1932. I. Teil: Beteiligungsfinanzierungen.
— Dynamische Bilanz. 6. Aufl. Leipzig 1933.
Schmidt, A.: Passivierungsrecht, -zwang, -verbot, D. St. Bl. 1935, S. 591 (0203 S. 1 ff.).
Schmidt, F.: Der Wiederbeschaffungspreis in Kalkulation und Volkswirtschaft. Berlin 1923.
— Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. Leipzig 1929.
— Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre, Berlin-Wien 1933.
— Bilanz und Steuer, Z. f. B. 1928, S. 561 ff.
Schmidt, H. F. W.: Die Kapitalfehlleitung in der Unternehmung. In Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis, 11. Bd. Bühl 1935.
Schneider: Die Bewegungsfreiheit bei der Aufstellung von Steuerbilanzen, Diss. Frankfurt-M. 1934.
Schweizer: Grundsätzliches zum steuerlichen Bilanzdenken. Der Prakt Betr. W. 1935, S. 214 ff.
— Einzelfragen zur Bewertung des Betriebsvermögens für die Steuerbilanz. In: Hauptsteuerprobleme der Wirtschaft, Bd. 1 der Schriftenreihe Betriebswirtschaft und Steuer, Berlin 1936.
Senf: Aktivierungsrecht, -zwang, -verbot. D St. Ztg. 1935, S. 585 ff. (0202 S. 1 ff.).
Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, 2. Aufl. 1898.
Stamm: Steuerliche Behandlung des eisernen Bestandes. Zeitgem. St. u. Bi. Fr. 1931, S. 36 ff.

Staub: Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Bd. II mit § 261, bearb. v. Pinner. 12/13. Aufl., Berlin 1926; 14. Aufl. 1933.
Strutz, Gg.: Handbuch des Reichssteuerrechts. Berlin 1927.
— Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Bd. I, Berlin 1927.
Studt: Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten von Amerika, Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis, 4. Bd. Bühl 1934.
Theis: Praktischer Führer durch das Reichssteuerrecht, 4. Aufl. Verl. Schmidt-Köln.
— Der Übergang zur ordnungsmäßigen Buchführung und sein Einfluß auf die Einkommensermittlung. St.-Arch. 1933, S. 51 ff.
— Der Übergang zum Betriebsvermögensvergleich und seine Auswirkungen auf die Einkommensteuer. D. St. Ztg. 1936, S. 819 ff.
Troschke: Die Aktivierungspflicht im neuen Einkommensteuergesetz. D. St. Ztg. 1935, S. 576 ff.
Ulrich: Das Verhältnis ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zum Gewinnbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 10. August 1925. Diss. Frankfurt-M. 1928.
Vangerow: Zur Auslegung des § 12 Abs. 1 S. 3 EinkStG. D. St. Bl. 1930, S. 417 ff.
— Die Abgrenzung des Betriebsvermögens. D St. Ztg. 1936, S. 1068 ff.
ter Vehn: Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft, Z. f. B. 1924, S. 361 ff.
Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934 (Veranlagungsrichtlinien für 1934). RStBl. 1935, S. 377 ff.
Vogel: Die steuerlichen Ertragstheorien für Handel und Gewerbe in dem preußischen und den deutschen Einkommensteuergesetzen und ihre Kritik. Diss. Frankfurt-M. 1928.
Wagner: Gewinn und Einkommen. Eine Gegenüberstellung und Abgrenzung der Begriffe in Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft und Steuerrecht. Diss. Köln 1928.
Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin 1926.
Werneburg: Der Zwischenwert zwischen Anschaffungswert und gemeinem Wert als Steueransatz der Steuerbilanz. St.-Arch. 1933, S. 176 ff.
— Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz (Bilanzkontinuität und Grundsatz der Imperität). St.-Arch. 1934, S. 237 ff.
Wetter: Die Trennung zwischen dem Geschäfts- und Privatvermögen des Kaufmanns in ihrer Bedeutung für die Einkommen- und Vermögensteuer. B.-Arch. 1928/29, S. 331 ff.
Winnewisser: Der Vermögensbegriff in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht. Zeitgem. St. u. Bi. Fr. 1931, S. 75 ff.
Zahn: Der Teilwertbegriff im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz von 1934. Die Betriebswirtschaft. 1936, S. 16 ff.
Zimmermann: Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen und Verschiebungen zwischen diesen Vermögensmassen. D. St. Bl. 1929, S. 574 ff.
— Die Aktivierung und ihre Bedeutung für die steuerliche Gewinnfeststellung. Zeitgem. St. u. Bi Fr. 1929, S. 56 ff.
— Bilanzkontinuität und Rechtskraft der Einkommensveranlagung. Ind. u. St. 1935, I. Teil, S. 69 ff.
— Einkommensteuerliche Aktivierungspflicht. Ind. u. St. 1934, I. Teil, S. 159 ff.
— Anwendung des § 12 Abs. 1 S. 3 EinkStG. bei Kleingewerbetreibenden. D. St. Ztg. 1930, S. 448.
Zubrod: Der Teilwertgedanke im Steuerrecht vom Standpunkt betriebswirtschaftlicher Steuerlehre. Diss. Frankfurt-M. 1932.
— Der Teilwert im neuen Einkommensteuergesetz. Der Wirtschaftprüfer 1935, S. 124 ff.

Zeitschriften.

Bank-Archiv.
Betriebswirtschaftliche Rundschau.
Die Betriebswirtschaft.
Deutsches Steuerblatt.
Deutsche Steuerzeitung.
Deutsche Wirtschaftszeitung.
Eildienst der Deutschen Steuerzeitung.
Industrie und Steuern, Mitteil. d. Steuerstelle der Reichsgruppe Industrie.
Der praktische Betriebswirt.
Reichssteuerblatt.
Steuer-Archiv.
Steuer und Wirtschaft.
Vierteljahresschrift für Finanz- und Steuerrecht.
Der Wirtschaftsprüfer.
Der Wirtschaftstreuhänder.
Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

Lebenslauf.

Am 23. November 1908 wurde ich in Bochum als Sohn des Knappschaftsbeamten Gustav Spitz geboren. Nach ordnungsmäßigem Besuch der Volks- und Oberrealschule meiner Heimatstadt legte ich Ostern 1928 die Reifeprüfung ab. Zu meiner praktisch-kaufmännischen Ausbildung war ich im Anschluß hieran zwei Jahre in allen Abteilungen eines Bankgeschäfts als Lehrling tätig. Im Frühjahr 1930 begann ich das Studium der Wirtschaftswissenschaften, das mich an die Handelshochschule Berlin und die Universität Frankfurt a. M. führte. Nach Ablegung der kaufmännischen Diplomprüfung im November 1933 war ich weitere zwei Jahre im Bankgewerbe tätig, um im Wintersemester 1935/36 meine Studien an der Universität Frankfurt a. M. wieder aufzunehmen.